



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNITVÍ

**Daňová kontrola u nestátních neziskových organizací**

Tax Inspection at Non-governmental Organizations

Student: Bc. Radka Halšková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.

Ostrava 2014

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Radka Halšková**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **6202T049 Účetnictví a daně**  
Specializace: **00 Účetnictví a daně**  
Téma: **Daňová kontrola u nestátních neziskových organizací**  
**Tax Inspection at Non-governmental Organizations**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Právní úprava, specifika účetnictví a zdaňování vybraných nestátních neziskových organizací
  3. Legislativní předpisy upravující daňovou kontrolu
  4. Analýza daňových kontrol nestátních neziskových organizací
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 264 s. ISBN 978-80-7263-825-3.  
STUHLÍKOVÁ, Helena a Sofia KOMRSKOVÁ. *Zdaňování neziskových organizací 2013*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 280 s. ISBN 978-80-7263-774-4.  
URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. 2. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. 232 s. ISBN 978-80-248-1801-6.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

„Místopřisežně prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala sama a přílohy dané mi k dispozici jsem upravila, doplnila a aktualizovala.“

Ostrava, 25. dubna 2014



.....  
Bc. Radka Halšková

# Obsah

1	Úvod .....	5
2	Právní úprava, specifika účetnictví a zdaňování vybraných nestátních neziskových organizací .....	7
2.1	Zákonné předpoklady neziskových organizací .....	9
2.2	Právní úprava nadací a nadačních fondů.....	10
2.2.1	Zřízení a vznik nadace nebo nadačního fondu .....	11
2.2.2	Orgány nadace a nadačního fondu .....	11
2.2.3	Majetek, výdaje a příspěvky nadace a nadačního fondu .....	12
2.2.4	Zánik a zrušení nadace a nadačního fondu.....	13
2.2.5	Nadace a nadační fondy od roku 2014 .....	14
2.3	Právní úprava občanských sdružení .....	15
2.3.1	Zřízení a vznik občanských sdružení .....	16
2.3.2	Orgány občanských sdružení .....	16
2.3.3	Činnost a hospodaření občanských sdružení.....	17
2.3.4	Zrušení a zánik občanských sdružení.....	17
2.3.5	Změny u občanských sdružení od roku 2014.....	18
2.4	Právní úprava politických stran a politických hnutí.....	18
2.4.1	Zřízení a vznik politických stran a politických hnutí .....	19
2.4.2	Orgány politických stran a politických hnutí .....	19
2.4.3	Činnost a hospodaření politických stran a politických hnutí .....	20
2.4.4	Zrušení a zánik politických stran a politických hnutí .....	20
2.4.5	Změny u politických stran a politických hnutí od roku 2014 .....	21
2.5	Specifika účetnictví nestátních neziskových organizací .....	21
2.5.1	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.....	21
2.5.1.1	Účetnictví vedené ve zjednodušeném rozsahu .....	22
2.5.2	Vyhláška č. 504/2002 Sb.....	23
2.5.3	České účetní standardy pro subjekty účtující podle vyhlášky 504/2002 Sb. ....	24
2.6	Specifika zdaňování nestátních neziskových organizací .....	26
2.6.1	Daň z příjmů právnických osob .....	26
2.6.2	Daň z přidané hodnoty .....	27
2.6.3	Ostatní daně.....	29

3	Legislativní předpisy upravující daňovou kontrolu .....	32
3.1	Zákon o správě daní a poplatků.....	32
3.1.1	Daňová kontrola podle zákona o správě daní a poplatků.....	33
3.2	Daňový řád .....	35
3.2.1	Rozčlenění daňového řádu podle data a struktury .....	35
3.2.2	Ustanovení daňového řádu týkající se kontrolních úkonů v roce 2011 a letech předchozích .....	38
3.2.3	Daňový řád let 2012 a 2013 a ustanovení týkající se kontrolních úkonů.....	45
3.2.4	Daňový řád v roce 2014 a ustanovení týkající se kontrolních úkonů .....	45
3.3	Další legislativní úprava.....	46
4	Analýza daňových kontrol nestátních neziskových organizací.....	48
4.1	Kontrolní úkony u nadací a nadačních fondů.....	50
4.1.1	Vybraný vzorek nadací a nadačních fondů .....	50
4.1.2	Zjištěné chyby a nedostatky .....	51
4.1.3	Návrh řešení ke zjištěným problémům a nedostatkům .....	57
4.2	Kontrolní úkony u občanských sdružení.....	60
4.2.1	Vybraný vzorek občanských sdružení.....	60
4.2.2	Zjištěné chyby a nedostatky .....	61
4.2.3	Návrh řešení zjištěných problémů a nedostatků.....	69
4.3	Kontrolní úkony u politických stran.....	70
4.3.1	Vybraný vzorek politických stran .....	70
4.3.2	Zjištěné chyby a nedostatky .....	70
4.3.3	Návrh řešení zjištěných problémů a nedostatků.....	72
5	Závěr .....	73
	Seznam použité literatury .....	76
	Seznam zkratk .....	82
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

# 1 Úvod

Každá účetní jednotka je povinna po dobu své existence vést účetnictví nestátní neziskové organizace nevyjímaje. Účetnictví musí být ze zákona vedeno správně, úplně, průkazně a v neposlední řadě způsobem, který zaručuje trvalost účetních záznamů. Završením vedení účetnictví za určité období, tzv. účetní období, je účetní závěrka a následně sestavená výroční zpráva. Z daňového hlediska je to podání daňového přiznání k dani z příjmů a zaplacení daně za toto uplynulé období. Pro kontrolu, zda jsou zásady korektního vedení účetnictví dodržovány a následně správné vyměření daní a jejich odvod, jsou v naší republice orgány státní moci – finanční úřady a jejich územní pracoviště, které vykonávají dohled na správné vyměření daní a jejich odvod do státního rozpočtu od všech ekonomicky aktivních subjektů.

Problematika výběru daní je velmi rozsáhlé a v některých situacích i sporné téma. Problémy často vyvstávají z odlišných výkladů právních úprav účetními jednotkami a správcem daně, z neprůkazně vedeného účetnictví, z chybně, nekvalitně nebo dokonce i v některých případech falešně zpracovaného daňového přiznání, ze kterého pramení nesprávně stanovený základ daně nebo dokonce i úmyslně zkreslené důležité informace o účetní jednotce. Specifika týkající se nestátních neziskových organizací představují v mnohých případech problémy nejen pro samotné daňové subjekty, ale občas i pro pracovníky správce daně.

Cílem diplomové práce je analýza kontrolních úkonů provedených u vybraných nestátních neziskových organizací na vybraném územním pracovišti finančního úřadu v posledních pěti letech, tedy v letech 2009 až 2013. Na základě zjištěných poznatků z vybraných daňových kontrol a ostatních kontrolních úkonů upozornit na zásadní problémy, se kterými se nestátní neziskové organizace potýkají nebo popřípadě se kterými by se mohly potýkat. Dalším cílem této práce je doporučení postupů správného účtování, vedení účetnictví a sestavení daňového přiznání, popřípadě jakých chyb by se měly vyvarovat vybrané druhy nestátních neziskových organizací a z druhé strany, na co by se tyto vybrané nestátní neziskové organizace měly vyvarovat a z druhé strany, na co by se měl zaměřit správce daně při výkonu své činnosti.

Práce se skládá včetně úvodu a závěru celkem z pěti na sebe vzájemně navazujících kapitol. První kapitola je věnována úvodu. Druhá kapitola je popisem a vymezením legislativní úpravy, specifika účetnictví a zdaňování vybraných nestátních neziskových organizací. V této kapitole jsem se zabývala právními úpravami vybraných nestátních neziskových organizací – jmenovitě právní úpravou nadací, nadačních fondů, občanských sdružení a politických stran. Dále je tato kapitola věnována specifikům účetnictví a zdaňování, které se na tyto vybrané účetní jednotky vztahují. Jelikož se kontrolní úkony dělají zpětně za již uplynulá zdaňovací období, tak jsou v této práci uvedeny zejména právní úpravy a specifika zdaňování, které byly platné před platností nového občanského zákoníku, tj. před 1.1.2014.

Třetí kapitola je zaměřená na právní předpisy upravující daňovou kontrolu. Tato část je věnována zejména problematice daňového řádu a zákona o správě daní a poplatků a jejich vývoji v jednotlivých letech. Dále se zaměřuje na pokyny a nařízení vydávané Ministerstvem financí a v neposlední řadě je zde zmínka i o interních sděleních.

Čtvrtá kapitola představuje analýzu daňových kontrol provedených za období posledních 5 let, tj. od roku 2009 do roku 2013 vybraným územním pracovištěm finančního úřadu u nadací, nadačních fondů, občanských sdružení a politických stran. Název územního pracoviště ani finančního úřadu není v této práci uveden z důvodu možného porušení ustanovení daňového řádu, která se týkají mlčenlivosti správce daně a osob na správě daně zúčastněných. Každému vybranému druhu neziskových organizací je věnována jedna podkapitola. V ní jsou uvedeny zjištěné chyby a nedostatky při kontrolních úkonech, návrhy na jejich řešení jak ze strany daňového subjektu, tak i pro správce daně či další postup pro správný a řádný výběr daní.

Jak je již uvedeno výše, právní úprava a účetnictví jsou u neziskových organizací tak specifické, že byly záměrně zvoleny jen tři typy a to nadace a nadační fondy, občanská sdružení a politické strany. Dalším důvodem bylo, že u těchto vybraných typů neziskových organizací byl proveden vyšší počet kontrolních úkonů, z nichž bylo možné čerpat informace.

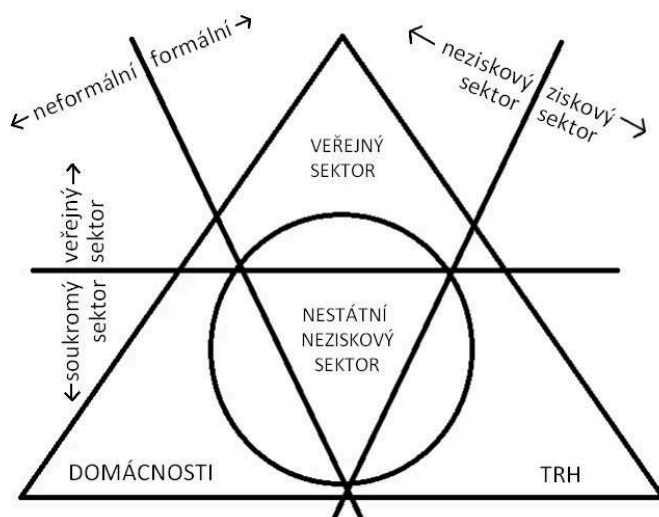


## 2 Právní úprava, specifika účetnictví a zdaňování vybraných nestátních neziskových organizací

V národním hospodářství obecně existují subjekty, které jsou podle Pestoffova modelu trojúhelníkového blahobytu zařazeny do neziskového sektoru. Tento sektor, jak je z obrázku 2.1 zřejmé se nachází v centru schématu, kde je průlom veřejného a soukromého sektoru, stejně jako průlom ziskového a neziskového sektoru. Pro neziskový sektor platí určitá kritéria. Těmito kritérii jsou:

- společnosti (organizace) jsou založeny soukromými osobami, bez vlivu státu,
- společnosti splňují podmínku neziskovosti – jejich cílem není vytváření zisku a jeho rozdělení mezi vlastníky, ale provozování činnosti ve prospěch toho, kdo měl zájem na jejich zřízení,
- společnosti jsou právnické osoby s dlouhodobým charakterem činnosti.

**Obr. 2.1: Pestoffův model trojúhelníkového blahobytu**



Zdroj: STEJSKAL, Jan a Helena KUVÍKOVÁ, MAŤÁTKOVÁ, Kateřina. *Neziskové organizace: vybrané problémy ekonomiky se zaměřením na nestátní neziskové organizace*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, 172 s. ISBN 987-80-7357-973, str. 39. Vlastní zpracování.

Charakteristickým rysem všech neziskových organizací, někdy také označovaných „státní“, „nestátní“ či „nevládní“ organizace, je skutečnost, že jejich hlavním předmětem

činnosti není výdělečná činnost. Tyto organizace se zabývají něčím, co se podstatně liší od tradičního výdělečného podnikání, nedodávají výrobky či placené služby a ani si nečiní nárok na přímou účast při rozhodování o politických otázkách. Jsou zakládány zejména za účelem provozování činnosti ve prospěch, toho, kdo měl zájem na zřízení dané organizace. To může být zájem státu, společnosti a nebo třeba také konkrétní skupiny lidí. Jsou zakládány zejména v oblastech životního prostředí, ekologie, humanitární pomoci, oblasti lidských práv, tělovýchovy, sociální péče, zdravotnictví, vzdělávání, vědy, výzkumu, kultury, práce s dětmi, s mládeží, se seniory. Neziskové organizace nemusí být vždy neziskové a mohou dosáhnout zisku. Dosahování zisku ale stojí u těchto organizací až na druhém místě, až za posláním, pro který byl tento subjekt založen. Pokud nezisková organizace dosáhne zisku, nesmí být rozdělen mezi zakladatele, členy orgánů nebo pracovníky, ale musí být použit v dalším období na krytí nákladů spojených s účelem, pro který byla organizace zřízena.

Nevýdělečné organizace jsou právnickými osobami. Není možné, aby za neziskový subjekt byla považována fyzická osoba. Neziskové organizace mají svého zřizovatele, zakládají se podle různých právních předpisů v závislosti na typu organizace a podléhají registraci na místech jim určených zákonem, podle kterého jsou zřízeny. Registraci podle příslušného právního předpisu však nelze slučovat s registrací u místně příslušného správce daně pro účely daní. Dále jsou tyto organizace také vedeny v seznamu ekonomických subjektů, který je veden Českým statistickým úřadem a je jim přiděleno identifikační číslo.

Nestátními neziskovými organizacemi jsou organizace, které nebyly založeny státem nebo územními samosprávnými celky, ale jejich vznik je legislativně upraven zvláštními právními předpisy. Mezi nestátní neziskové organizace můžeme např. zařadit:

- církevní organizace,
- obecně prospěšné společnosti,
- nadace a nadační fondy,
- občanská sdružení,
- politické strany.

## 2.1 Zákonné předpoklady neziskových organizací

Základní rozdělení právnických osob bylo uvedeno v zákoně č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, v § 18.

*„Právnickými osobami jsou:*

- a) sdružení fyzických nebo právnických osob,*
- b) účelová sdružení majetku,*
- c) jednotky územní samosprávy,*
- d) jiné subjekty, o kterých to stanoví zákon.“<sup>1</sup>*

Sdruženími fyzických nebo právnických osob se rozumí např. občanská sdružení. Pod pojmem účelová sdružení majetku se skrývají nadace a nadační fondy. Jednotkami územní samosprávy jsou obce, kraje, ale i stát. Jinými subjekty, o kterých to stanoví zákon jsou např. Česká televize, Český rozhlas, Akademie věd ČR či profesní komory.

Od 1.1.2014 vstoupil v platnost nový zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který i nadále řadí existující neziskové organizace mezi právnické osoby, avšak pro právnické osoby zavádí nové pojmy. Jsou jimi:

- **právnické osoby veřejného práva** – jsou to např. obce, kraje a státní instituce, které hospodaří s majetkem státu,
- **právnické osoby založené na personálním základě** – tzv. korporace – jsou to zejména spolky,
- **právnické osoby založené na majetkovém principu** – tzv. fundace – zde patří nadace a nadační fondy,
- **právnické osoby nezařazené do osobnostních ani majetkových právnických osob** – tzv. ústavy – právnické osoby založené za účelem provozování činnosti užitečné společenské nebo hospodářsky s využitím své osobní a majetkové složky.

Ke dni vstupu v platnost nového občanského zákoníku, zanikly některé zákony, které byly základem pro vznik vybraných právnických osob, jako např. zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů, kterým se řídí občanská sdružení. Dále pak zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, ve znění pozdějších

---

<sup>1</sup> Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, § 146

předpisů, kterým se řídí obecně prospěšné společnosti. Zanikla také obsahová část zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů.

V přechodných ustanoveních nového občanského zákoníku je uvedeno, že není nutná transformace stávajících právnických osob, které byly založeny a doposud se řídily zrušenými zákony. Avšak ve stanovených lhůtách musí splnit obecné podmínky, které jim nový občanský zákoník ukládá. Nově vzniklé organizace se budou zakládat již v souladu s novými podmínkami.

Neziskovost nadále nesouvisí s právní subjektivitou, podstatným je výkon činnosti, který naplňuje podmínky veřejné prospěšnosti. Veřejná prospěšnost je upravena v § 146 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku: *„Veřejně prospěšná je právnická osoba, jejímž posláním je přispívat v souladu se zakladatelským právním jednáním vlastní činností k dosahování obecného blaha, pokud na rozhodování právnické osoby mají podstatný vliv jen bezúhonné osoby, pokud nabyla majetek z poctivých zdrojů a pokud hospodárně využívá své jmění k veřejně prospěšnému účelu.“* a § 147 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku nám říká: *„Veřejně prospěšná právnická osoba má právo na zápis statusu veřejné prospěšnosti do veřejného rejstříku, pokud splní podmínky stanovené jiným právním předpisem.“*. Z tohoto ustanovení vyplývá, že jen právnická osoba, která je zapsána do veřejného rejstříku má právo ve svém názvu uvést, že je veřejně prospěšná.

Dalším důležitým zákonem z hlediska zdaňování příjmů neziskových organizací je zákon č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Tomuto zákonu a jeho úpravám se dále podrobněji věnuje část kapitoly 2.6.

## **2.2 Právní úprava nadací a nadačních fondů**

Nadace a nadační fondy byly do konce roku 1997 upraveny ustanoveními občanského zákoníku, který jako jediný právní předpis vymezoval jejich postavení. Dnem 1.1.1998 nabyl účinnosti zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů, který byl stěžejním zákonem pro nadace a nadační fondy až dne 31.12.2013, tedy do doby, než vstoupil v platnost nový občanský zákoník.

Nadace a nadační fondy jsou právníckými osobami. Jsou to účelová sdružení majetku, která jsou zakládána k plnění celospolečensky prospěšných úkolů a cílů. Nejčastěji to jsou humanitární, kulturní, tělovýchovné, vědecké a jiné aktivity.

Nadační fond může k dosahování účelu, pro který byl zřízen, používat veškerý svůj majetek. U nadačních fondů není stanoven žádný limit hodnoty majetku. Důvodem je, že malé nadační fondy by tuto podmínku mohly splnit jen obtížně.

### **2.2.1 Zřízení a vznik nadace nebo nadačního fondu**

Na základě ustanovení zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, jsou oba typy právníckých osob tzn. nadace, tak i nadační fondy, zřizovány písemnou smlouvou, pokud jde o zřízení více osobami. Pravost podpisů musí být úředně ověřena. V případě jednoho zřizovatele je to zakládací listina. Nadace či nadační fond mohou být založeny také závětí. V případě zřízení jednou osobou nebo závětí musí být nadační listina pořízena ve formě notářského zápisu. Zřizovatelem může být kterákoli fyzická nebo právnická osoba. Zřizovací dokumenty se označují jako nadační listiny. Nadační listiny mají předepsaný obsah stanovený zákonem o nadacích a nadačních fondech.

Nadace nebo nadační fond vzniká dnem zápisu do nadačního rejstříku vedeného příslušným krajským soudem, který je určen k vedení veřejného rejstříku. Návrh na tento zápis podává zřizovatel nebo vykonavatel závěti. Do obchodního rejstříku se u nadací zapisuje výše nadačního kapitálu, která musí být v minimální výši 500.000,- Kč.

Do 30 dnů ode dne vzniku nadace nebo nadačního fondu musí vydat jejich správní rada statut nadace nebo nadačního fondu. Tento statut podrobně upravuje vnitřní procesy subjektu, jako jsou identifikace důležitých údajů, podmínky poskytování nadačních příspěvků a způsob, jakým se budou příspěvky poskytovat.

### **2.2.2 Orgány nadace a nadačního fondu**

Fungování nadace nebo nadačního fondu určují jejich orgány, kterými jsou správní rada, dozorčí rada. Není-li dozorčí rada zřízena, vykonává její působnost revizor.

**Správní rada** řídí činnost a rozhoduje o všech záležitostech nadace nebo nadačního fondu, spravuje jejich majetek a je jejich statutárním orgánem. Správní rada musí mít nejméně tři členy. Členem správní rady může být pouze fyzická osoba způsobilá k právním úkonům, bezúhonná a není v pracovněprávním vztahu k nadaci nebo nadačnímu fondu. Členové správní rady nadace nebo nadačního fondu zastupují organizaci navenek např. jednají za organizaci s orgány státní správy, bankovními ústavy apod. Způsob jednání – zda za subjekt může jednat jen jeden člen samostatně nebo listiny musí být podepsány více členy jsou upraveny ve zřizovacích dokumentech.

**Dozorčí rada** je kontrolním orgánem nadace nebo nadačního fondu. Tento kontrolní orgán musí být zřízen vždy, pokud nadační jmění nebo majetek nadačního fondu je vyšší než 5 mil. Kč. Hlavními úkoly dozorčí rady jsou zejména kontrola plnění podmínek stanovených pro poskytování nadačních příspěvků, správnost účetnictví, přezkum účetní závěrky a výroční zprávy, dohled nad vyvíjením činnosti, kterou nadace nebo nadační fond vykonává, tedy zda jsou činnosti vykonávány v souladu s právními předpisy, nadační listinou a statutem nadace nebo nadačního fondu.

**Revizor** vykonává působnost dozorčí rady, pokud není ustanovena. Jeho oprávnění a povinnosti jsou obdobné povinnostem a oprávněním dozorčí rady.

### 2.2.3 Majetek, výdaje a příspěvky nadace a nadačního fondu

Majetek nadace tvoří:

- 1) nadační jmění – peněžní vyjádření souhrnu peněžitých a nepeněžitých vkladů a nadačních darů, které jsou zapsány v nadačním rejstříku,
- 2) ostatní majetek.

Celková hodnota nadačního jmění nesmí být po dobu trvání nadace nižší než stanovená hranice 500.000,- Kč. Nadační jmění může být tvořeno pouze peněžními prostředky, cennými papíry, nemovitými a movitými věcmi. Dále i jinými majetkovými hodnotami, na které se nevazí zástavní práva.

Majetek nadace nebo nadačního fondu může být použit pouze v souladu s účelem a podmínkami, které jsou stanoveny v nadační listině. Jde o použití nadačního příspěvku

k úhradě nákladů na ostatní činnosti nadace nebo nadačního fondu nebo k úhradě nákladů souvisejících se správou nadance nebo nadačního fondu.

Náklady, které souvisejí se správou nadace nebo nadačního fondu musí být vedeny odděleně od nadačních příspěvků. Jsou to zejména náklady na udržení a zhodnocení majetku, náklady související s provozem, včetně odměn za výkon funkce člena správní a dozorčí rady, dále jde o náklady na propagaci účelu nadace nebo nadačního fondu. V nadační listině nebo nadačním statutu jsou zakotvená pravidla pro omezení nákladů souvisejících se správou nadace nebo nadačního fondu.

Prostředky poskytované z nadace neboli nadační příspěvky jsou účelově vázány, podléhají kontrole správnosti a účelovosti použití. Tuto kontrolu provádí správce nadace. Pokud správce nadace zjistí, že prostředky nebyly použity v souladu s podmínkami stanovenými nadací nebo nadačním fondem, musí být příspěvky vráceny nebo navraceny jako náhrada v penězích. Nadační příspěvky nelze poskytovat členům orgánů nadace nebo nadačního fondu ani politické straně nebo hnutí.

#### **2.2.4 Zánik a zrušení nadace a nadačního fondu**

Nejčastějšími důvody, jež vedou ke zrušení a následnému zániku nadace nebo nadačního fondu jsou:

- dosažení účelu, k němuž byly založeny,
- sloučením s jinou nadací nebo nadačním fondem,
- rozhodnutím soudu,
- prohlášení konkurzu nebo zamítnutí návrhu na prohlášení konkurzu pro nedostatek majetku.

Nadace nebo nadační fondy mohou být zrušeny s likvidací nebo bez likvidace. Bez likvidace zanikají nadace nebo nadační fondy v případě, že jejich majetek přechází vnitrostátní fúzí na jinou nadaci nebo nadační fond.

U nadací a nadačních fondů je při zrušení oproti ostatním právnickým osobám výjimka, která spočívá v nepřipuštění dobrovolného zrušení nadace nebo nadačního fondu s likvidací.

Pro likvidaci je potřeba stanovit likvidátora, ten stanovuje postup likvidace, tak aby byl zpeněžen pouze majetek nutný pro splnění závazků nadace nebo nadačního fondu. Likvidátor na sebe nepřebírá jen odpovědnost za provedení likvidace, ale také další úkony, které byly vykonávány správní radou nadace či nadačního fondu. Likvidátor např. dokládá účetní záznamy a listiny z účetnictví organizace správci daně, je-li k předložení správcem daně vyzván.

Pokud není v nadační listině stanoveno, že likvidační zůstatek má být převeden na jinou nadaci nebo nadační fond, může být likvidátorem nabídnut likvidační zůstatek nadaci nebo nadačnímu fondu, které mají shodný nebo obdobný účel. Nebude-li likvidační zůstatek přijat žádnou nadací nebo nadačním fondem, přichází v úvahu jeho nabídka obci, ve které má nadace nebo nadační fond sídlo. Jestliže i obec odmítne likvidační zůstatek, propadá státu.

Posledním krokem k zániku nadace a nadačních fondů je jejich výmaz z rejstříku.

## **2.2.5 Nadace a nadační fondy od roku 2014**

Největší změnou u nadací a nadačních fondů je zrušení ke dni 31.12.2013 zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů s tím, že záležitosti nadací a nadačních fondů plně přechází do nového občanského zákoníku. Právní úprava je zařazena pod nový pojem „fundace“. Pro nadace platí ustanovení od § 303 do ustanovení § 393 nového občanského zákoníku. Nadační fondy se řídí ustanoveními § 394 do § 401.

Nadace a nadační fondy, které vznikly do konce roku 2013 budou beze změny pokračovat ve své činnosti a budou posuzovány jako nadace a nadační fondy vzniklé podle nových podmínek od dne 1.1.2014. V následujících třech letech však musí posoudit své vnitřní dokumenty a předpisy a případně je upravit tak, aby byly v souladu s novou legislativou.

U nadací a nadačních fondů v souladu s novým občanským zákoníkem došlo k mírnému uvolnění činností. Nově mohou nadace a nadační fondy rozšířit svou činnost o výkon podnikání, pouze ale jako doplňkovou činnost. Výnosy z podnikání budou výhradně sloužit pro doplnění zdrojů hlavní činnosti.



Další změny se týkají nákladů na správu nadace. V § 22 zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů, si nadace nebo nadační fondy musely stanovit pravidlo pro omezení celkových ročních nákladů souvisejících se správou. Toto ustanovení je z nového občanského zákoníku vypuštěno. Toto omezení však lze zakomponovat do nadační listiny. Změna vychází z toho, že nadace je povinná účtovat o nákladech na hlavní činnost odděleně od nákladů na správu. Tyto údaje musí být uvedeny ve výroční zprávě a podléhají kontrole auditora. Povinnost odděleného účtování a následná kontrola auditora je považována za dostatečnou transparentnost hospodaření nadace ve vztahu k veřejnosti a zejména k případným dárcům.

## **2.3 Právní úprava občanských sdružení**

Občanská sdružení byla do 31.12.2013 upravena zákonem č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů. Podle tohoto zákona mají občané právo se svobodně sdružovat, a to bez povolení státního orgánů. Toto se nevztahuje na níže uvedené příklady sdružování občanů:

- v politických stranách i politických hnutích,
- k zajištění řádného výkonu určitých povolání nebo k výdělečné činnosti,
- v náboženských společnostech a v církvích.

Občanská sdružení jsou samostatnými právnickými osobami. Do jejichž postavení a činnosti mohou orgány státní správy zasahovat jen v mezích zákona. Ke sdružování nesmí být žádný člověk přinucen a ze sdružení může každý svobodně vystoupit.

Nejsou dovolena sdružení:

- jejich cílem je omezovat osobní, politická nebo jiná práva občanů např. z důvodu jejich národnosti, pohlaví, rasy, původu, náboženského vyznání, podporovat násilí nebo jinak porušovat ústavu a zákony,
- dosahují svých cílů způsoby, které jsou v rozporu s ústavou a zákony,
- ozbrojená nebo s ozbrojenými složkami, toto se nevztahuje na sdružení, jejichž členové drží nebo užívají střelné zbraně pro sportovní účely nebo k myslivosti.

Občanská sdružení, podobně jako i ostatní neziskové organizace, se zakládají především za účelem uspokojení zájmů svých členů a občanů v jejich okolí. Zaměření jednotlivých

občanských sdružení je rozmanité (sportovní aktivity, zájmová činnost určena dětem a mládeži, ochrana přírody a další).

Mezi občanská sdružení řadíme např. odborové organizace, tělovýchovné jednoty, Český červený kříž, zahrádkáře, chovatele, včelaře, rybářské spolky, myslivecká sdružení a Český myslivecký svaz, Asociaci muzeí a galerií.

### **2.3.1 Zřízení a vznik občanských sdružení**

Proces vzniku začíná zpracováním návrhu na registraci. Ten podávají nejméně tři fyzické osoby, z toho minimálně jedna musí být starší 18ti let. Tyto osoby jsou považovány za přípravný výbor občanského sdružení. Přípravný výbor sestaví a podepíše výše zmíněný návrh na registraci, do kterého uvedou svá jména a identifikační údaje, který z členů je zmocněncem oprávněným jednat jejich jménem. K návrhu musí být připojené stanovy. Jejich obsah je předepsán zákonem č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů.

Pokud nebudou zjištěny žádné důvody k odmítnutí registrace, provede Ministerstvo vnitra do 10 dnů od zahájení řízení registraci a v této lhůtě zašle vyhotovení stanov, na němž vyznačí den registrace, kterým je den odeslání. Dále Ministerstvo vnitra oznámí do sedmi dnů po registraci vznik nového sdružení Českému statistickému úřadu, který vede evidenci sdružení a také oznámí novému sdružení jeho identifikační číslo.

### **2.3.2 Orgány občanských sdružení**

Činnost sdružení je řízená pravidly, které si sdružení samo ustanoví ve stanovách. Ty zejména upravují hospodaření, volební řád, jednací řád orgánů nebo organizační řád. Nejvyšším orgánem občanského sdružení je členská schůze, která volí další orgány sdružení, např. výkonné a kontrolní.

Výkonným orgánem sdružení je rada, která řídí sdružení v období mezi zasedáními členské schůze. Volení účastníků sdružení do rady a její kompetence jsou určeny ve stanovách. Statutárním orgánem občanského sdružení bývá předseda výkonného orgánu. Předseda jedná jménem sdružení navenek a řídí ho.

Kontrolním orgánem bývá revizní komise u některých sdružení nazvána jako kontrolní komise nebo dozorčí rada.

### **2.3.3 Činnost a hospodaření občanských sdružení**

Sdružení mohou zakládat organizační jednotky. Ve stanovách sdružení musí být uvedeny informace o způsobu vzniku a následném fungování organizačních jednotek. Organizační jednotky, pokud jsou oprávněny jednat svým jménem, se stávají samostatnými právníckými osobami, které jsou však určitým způsobem na občanském sdružení závislé.

Každé občanské sdružení nebo jeho organizační jednotka má možnost vykonávat hlavní, doplňkovou nebo podnikatelskou činnost.

Hlavní činností jsou aktivity, pro které bylo občanské sdružení založeno a které jsou zapsány ve stanovách. Záleží na samotné organizaci, jak podrobně si hlavní činnost ve stanovách nadefinuje. Zdroji pro financování hlavní činnosti jsou např. členské příspěvky, dotace ze státního rozpočtu, dotace z rozpočtu místních samospráv, dary od právnických či fyzických osob působících jak v České republice, tak i ze zahraničí a v neposlední řadě příjmy z doplňkové činnosti či podnikání sdružení.

Doplňkovou neboli vedlejší činností jsou činnosti, které nepatří do činnosti hlavní. Jde např. o příjmy z nájemného, příjmy z reklam. Bohužel i tyto činnosti bývají často v hlavní činnosti, čímž si ovšem ničím nezisková organizace nepomůže a zisk z těchto činností se daní.

Podnikáním může sdružení získávat další příjmy plynoucí do sdružení. Každé občanské sdružení může požádat o vydání živnostenského oprávnění k výkonu podnikatelské činnosti. Při provozování podnikatelské činnosti se musí sdružení vypořádat se všemi dalšími požadavky a podmínkami, které jsou běžné pro ostatní ziskové subjekty.

### **2.3.4 Zrušení a zánik občanských sdružení**

Občanská sdružení bývají zrušena z těchto důvodů:

- dobrovolné rozpuštění,
- sloučením s jiným sdružením,

- pravomocným rozhodnutím Ministerstva vnitra o jeho rozpuštění, a to v případech, kdy ministerstvo zjistí, že sdružení vyvíjí činnosti, které jsou vyhrazeny politickým stranám a hnutím, vyvíjí činnost, která porušuje zásady sdružování, sdružování je nedovolené nebo v případech, kdy sdružení vykonává funkci státních orgánů,
- zrušením podle jiného zákona – zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.

V případě, že celé jmění nepřechází na právního nástupce musí být provedena likvidace. Likvidátora určuje statutární orgán sdružení. Po provedení všech nutných úkonů potřebných k provedení likvidace, sestaví likvidátor zprávu o průběhu likvidace.

Po skončení likvidace podá likvidátor do 30 dnů návrh na výmaz z registru u Ministerstva vnitra. Sdružení zaniká dnem výmazu z registru.

### **2.3.5 Změny u občanských sdružení od roku 2014**

Významným změnám s přijetím zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník doznaly ustanovení týkající se občanských sdružení. V první bodě je změna zákona, kterým se provoz občanských sdružení řídí. Z původního zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů přechází úprava občanských sdružení do zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, přesněji v § 214 až § 302. Nová právní úprava je komplexnější a upravuje i ty oblasti, které si dříve upravovala občanská sdružení sama vnitřními předpisy.

Podstatnou změnou je změna označení. Nově je označení „občanské sdružení“ zaměněno za synonymum „spolek“. Název spolku musí obsahovat označení „spolek“, zapsaný spolek, případně zkratku z.s.

## **2.4 Právní úprava politických stran a politických hnutí**

Občané České republiky mají právo sdružovat se v politických stranách a v politických hnutích na základě zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů. Do jejich postavení a činnosti mohou státní orgány zasahovat pouze v mezích tohoto zákona.

Zákon se nevztahuje na sdružování občanů:

- v církevních a náboženských společnostech,
- v občanských sdruženích,
- k zajištění výdělečné činnosti.

Vzniknout a poté vykonávat činnost nemohou politické strany a politická hnutí, která:

- porušují ústavu a zákony,
- jejichž cílem je odstranění demokratických základů státu,
- nemají demokratické stanovy nebo nemají demokraticky ustanovené orgány,
- směřují k uchopení a držení moci, která zamezuje jiným politickým stranám a hnutím ucházet se ústavními prostředky o moc,
- má program nebo činnost ohrožující veřejný pořádek, mravnost, práva a svobodu občanů.

#### **2.4.1 Zřízení a vznik politických stran a politických hnutí**

Politické strany a politická hnutí jsou dobrovolná sdružení fyzických osob starších 18 let. Každý může být členem pouze jedné strany nebo hnutí.

Vznikají registrací u Ministerstva vnitra. Návrh na registraci předkládá přípravný výbor. Spolu s návrhem musí být předložena žádost na založení strany a petice s minimálním počtem podpisů tisíce lidí.

#### **2.4.2 Orgány politických stran a politických hnutí**

Organizační členění většiny politických stran je několikastupňové. Nejnižšími články jsou místní organizace, které zřizují místní předsednictva strany, místní rady nebo místní výbory. Vyššími články jsou organizace na okresní nebo krajské úrovni. Nejvyšší vedení strany je na celostátní úrovni. Nejvyšším orgánem je sjezd, na kterém se volí předseda, předsednictvo, ústřední kontrolní a revizní komise, grémia strany, výkonná rada.

Předseda strany ji zastupuje v nejvyšších politických jednáních. V obdobích mezi zasedáními výkonné rady má odpovědnost za stranu její grémium. Výkonná rada je statutárním orgánem strany, který řídí její činnost a rozhoduje o většině záležitostí.

Kontrolu hospodaření politické strany provádí kontrolní a revizní komise. Ta vyhotovuje zprávu o hospodaření, která musí být schválena nejvyššími orgány strany.

### **2.4.3 Činnost a hospodaření politických stran a politických hnutí**

Politické strany a politická hnutí vyvíjí zejména svou hlavní činnost, tedy činnost ke které byla založena.

Pro politické strany a hnutí je nepřipustné, aby vlastním jménem podnikaly. Také nesmí vlastnit žádný majetek mimo území České republiky.

Podnikatelskou činnost však politické strany a politická hnutí mohou vykonávat přes jimi založenou obchodní společnost či družstvo nebo stanou-li se společníky v obchodní společnosti či družstvu. Výlučným předmětem jejich činnosti však může být provozování nakladatelství, vydavatelství, publikační činnost, pořádání kulturních, sportovních, společenských akcí nebo výroba a prodej předmětů propagujících činnost politické strany nebo hnutí.

Provoz politických stran a politických hnutí je financován z členských příspěvků, příspěvků státu (stálé příspěvky a příspěvky na mandát) a darů. Dále se na financování podílí příjmy z pronájmu movitého a nemovitého majetku, úroky z vkladů, půjčky a úvěry, příjmy vznikající na základě účasti na podnikání jiných právnických osob.

### **2.4.4 Zrušení a zánik politických stran a politických hnutí**

Výmazu z rejstříku vedeného u Ministerstva vnitra, kterým zanikají politické strany a politická hnutí předchází zrušení.

Strany se zrušují na základě svého rozhodnutí, rozhodnutím soudu o jejich rozpuštění nebo pokud nepředloží Poslanecké sněmovně ČR výroční finanční zprávu v zákonem stanovené lhůtě.

V případě nedobrovolného zrušení politických stran nebo hnutí musí ten, kdo o zrušení rozhodl jmenovat likvidátora. Likvidátor nemůže být osoba, která byla členem rušené strany nebo hnutí.

## **2.4.5 Změny u politických stran a politických hnutí od roku 2014**

Z pohledu nového občanského zákoníku se politické strany a občanská hnutí považují za osobnostní společnosti, tedy spolky. V obecné rovině se řídí občanským zákoníkem. Ve speciálních úpravách se nadále řídí podle zvláštního zákona, kterým je zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů.

## **2.5 Specifika účetnictví nestátních neziskových organizací**

Každá účetní jednotka je povinna vést záznamy o hospodářských operacích, které jsou v dané organizaci realizovány. Systém takového zaznamenání nazýváme účetnictví. Výsledkem je soubor informací o stavu majetku a závazků, pohyby a změny provedené v účetním období dané účetní jednotky.

Účetnictví účetních jednotek, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, upravují následující právní předpisy:

1. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
2. vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
3. České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání,
4. vyhláška č. 507/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví.

### **2.5.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**

Zákon o účetnictví v souladu s právem Evropské unie stanovuje rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost. Vztahuje se na níže uvedené účetní jednotky:

- právnické osoby, které mají sídlo na území ČR,
- zahraniční osoby, které na území ČR podnikají nebo vykonávají jinou činnost,

- organizační složky státu,
- fyzické osoby, které jsou zapsány do obchodního rejstříku jako podnikatelé nebo jejich obrat překročil obrat stanovený zákonem o dani z přidané hodnoty,
- ostatní fyzické osoby, které účetnictví vedou na základě svého rozhodnutí,
- fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity či fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis.

Neziskové organizace jsou vždy právníckými osobami a musí tak plně respektovat zákon o účetnictví.

Jak je již zmíněno výše, výsledkem vedení účetnictví je účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv a v neposlední řadě o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.

Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct kalendářních měsíců. Buďto se účetní období shoduje s kalendářním rokem nebo jím může být hospodářský rok. Hospodářským rokem je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce než je leden. Pro neziskové organizace vydává povolení uplatnit hospodářský rok Ministerstvo financí na základě podané žádosti, ve které musí být uvedeno řádné a objektivní zdůvodnění přechodu na hospodářský rok.

### **2.5.1.1 Účetnictví vedené ve zjednodušeném rozsahu**

Většina účetních jednotek vedou účetnictví v plném rozsahu. Některé vybrané neziskové organizace však mohou využít vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Tyto účetní jednotky jsou vyjmenovány v zákoně o účetnictví, v § 9 odst. 3:

- „občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou právníckou osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností obecně prospěšné společnosti, honební společenstva, nadační fondy a společenství vlastníků jednotek,*
- bytová družstva, která nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem, a družstva, která jsou založena výhradně za účelem zajišťování hospodářských, sociálních anebo jiných potřeb svých členů,*



- c) *příspěvkové organizace, které nejsou konsolidovanou účetní jednotkou podle tohoto zákona, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel,*<sup>2</sup>  
d) *ostatní účetní jednotky, o nichž to stanoví zvláštní zákon.*“

Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu mohou vést účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem, nebo ty, o nichž to stanoví zvláštní zákon.

Vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu znamená, že účetní jednotky:

- sestavují účtový rozvrh, v němž mohou uvést pouze účtové skupiny, toto vede ke zkrácení účtového rozvrhu vybrané účetní jednotky a zjednodušení účtování
- mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize, jelikož je předpoklad, že účetních zápisů není tolik, aby sloučení deníku a hlavní knihy omezilo možnost kontroly zaúčtování všech účetních dokladů a jejich přiřazení do jednotlivých účtových skupin,
- mohou využít ustanovení zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vedou-li k tomu zákonné důvody,
- nepoužijí ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, v § 27 s výjimkou § 27 odst. 3 při přeměně bytových družstev,
- sestavují účetní závěrku v rozsahu, který je stanoven pro jednotlivé skupiny účetních jednotek prováděcím právním předpisem.

Organizace, které byly vybrány pro účely této práce vedou svá účetnictví v plném rozsahu. Ani jedna účetní jednotka nevyužila právo vést účetnictví je zjednodušeném rozsahu.

## 2.5.2 Vyhláška č. 504/2002 Sb.

Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví se týká účetních jednotek, u kterých není hlavním předmětem činnosti podnikání. Řídí se jí politické strany a politická hnutí, občanská sdružení, církve a náboženské společnosti, zájmová sdružení právnických osob, obecně prospěšné společnosti, nadace a nadační fondy,

---

<sup>2</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, § 9, odst. 3

společenství vlastníků jednotek, veřejné vysoké školy, organizace s mezinárodním prvkem a jiné účetní jednotky, které nebyly založeny a zřízeny za účelem podnikání (Česká televize, Český rozhlas, Komora daňových poradců, Komora veterinárních lékařů ČR, Česká stomatologická komora a další).

Tato vyhláška stanovuje pro účetní jednotky, které vedou své účetnictví v plném i ve zjednodušeném rozsahu:

- směrnou účtovou osnovu,
- způsob sestavování účetní závěrky a její rozsah,
- vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce, jejich uspořádání, označování a v neposlední řadě obsahové vymezení,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů a výnosů a výsledku hospodaření v účetní závěrce,
- vymezení a uspořádání informací v příloze účetní závěrky,
- účetní metody,
- metodu přechodu z jednoduchého účetnictví na účetnictví.

### **2.5.3 České účetní standardy pro subjekty účtující podle vyhlášky 504/2002 Sb.**

České účetní standardy pro subjekty účtující podle vyhlášky 504/2002 Sb., vstoupily v platnost dnem 1.1.2004 a byly publikovány ve Finančním zpravodaji č. 11-12/2003. Poté proběhla malá úprava těchto standardů, a od 1.1.2005 jsou v platnosti standardy č. 401 – 414. Standardy upravují:

- **standard č. 401 – Účty a zásady účtování na účtech** – vymezuje pojmy okamžik uskutečnění účetního případu, upravuje metody účtování časového rozlišení, syntetické a analytické účty, účty podrozvahové a zásady pro vedení vnitroorganizačního účetnictví,
- **standard č. 402 – Otevírání a uzavírání účetních knih** – postupy při otevírání a uzavírání účetních knih,

- **standard č. 403 – Inventarizační rozdíly** – zde se nachází postup, jak pracovat s inventarizačními rozdíly zjištěnými při inventarizaci a jak je zaúčtovat,
- **standard č. 404 – Kurzové rozdíly** – v souladu s § 17, § 25 a § 42 vyhlášky č. 504/2012 Sb. určuje metodiku účtování kurzových rozdílů,
- **standard č. 405 – Deriváty** – vymezuje co se rozumí pojmem deriváty a jak o nic účtovat, **Standard č. 406 – Operace cennými papíry a podíly**,
- **standard č. 407 – Opravné položky k pohledávkám, rezervy a pohledávky po lhůtě splatnosti** – o těchto instrumentech je povoleno účtování jen v jen v souladu se zákonem o rezervách, kdy jsou použity pro účely zjištění základu daně z příjmů,
- **standard č. 408 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry** – vymezení krátkodobého majetku, postupy při účtování cizích měn,
- **standard č. 409 – Dlouhodobý majetek – upravuje financování** dlouhodobého majetku u účetních jednotek, které vedou své účetnictví podle vyhlášky č. 504/2012 Sb.,
- **standard č. 410 – Zásoby** – doplňuje § 11 vyhlášky č. 505/2012 Sb., pojednává o jednotlivých složkách, jimiž mohou být zásoby tvořeny,
- **standard č. 411 – Zúčtovací vztahy** – závazky a pohledávky z obchodních, pracovněprávních vztahů, vztahů z titulu sociálního a zdravotního zabezpečení, z titulu daní, dotací a dalších pohledávek uvedených v § 12 až 15 a dále uvedených v § 21 až § 24 vyhlášky č. 504/2012 Sb.,
- **standard č. 412 – Náklady a výnosy** – definuje obsahovou náplň jednotlivých účtů směrné účtové osnovy v 5. a 6. účtové třídě. Odděleně se účtují náklady a výnosy vynaložené na výkon hlavní a doplňkové činnosti, důvodem je zjištění výsledku hospodaření za obě kategorie činnosti a to před zdanění i po něm.,
- **standard č. 413 – Vlastní zdroje a dlouhodobé závazky** – cílem tohoto standardu je stanovit postupy účtování vlastních zdrojů a dlouhodobých závazků a docílit tak souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. Standard metodicky rozvíjí § 18 a § 20 vyhlášky č. 504/2012 Sb.,

- **standard č. 414 – Přejchod z jednoduchého účetnictví na účetnictví** – určen pro účetní jednotky, kterým není nadále dovoleno vést jednoduché účetnictví. Jsou zde popsány jednotlivé kroky, které musí při přechodu účetní jednotka provést.

## **2.5.4 Změny v účetnictví od roku 2014**

S přijetím nového občanského zákoníku nastaly ve skupině nestátních neziskových organizací změny zejména v terminologii.

Pravděpodobnost zásadních změn v pravidlech pro vedení účetnictví je minimální. Jak je výše uvedeno, změny se týkají zejména terminologie, např. občanská sdružení jsou nazývána spolky. Na povinnost vést účetnictví nemá mít vliv ani zrušení některých zákonů.

## **2.6 Specifika zdaňování nestátních neziskových organizací**

Všechny nestátní neziskové organizace jsou daňovými poplatníky. Můžeme se u nich však setkat s různými osvobození příjmů oproti jiným právnickým osobám. Někdy se jedná o osvobození absolutní, někdy částečné nebo alespoň podmíněčné.

### **2.6.1 Daň z příjmů právnických osob**

Daň z příjmů právnických osob je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, přesněji ustanoveními od § 17.

Poplatníkem daně z příjmů právnických osob jsou veškeré právnické osoby a to i ty, které nebyly založeny za účelem podnikání.

Předmětem daně jsou dva druhy příjmů, a to příjmy z činnosti a příjmy z nakládání s majetkem. U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, jsou předmětem daně vždy příjmy z reklam, z členských příspěvků a z nájemného. Od roku 2014 také příjmy v podobě úroku.

Předmětem daně z příjmů u neziskových organizací nejsou příjmy:

- z činností, které vyplývají z jejich poslání v případech, kdy vynaložené náklady na provozování činnosti jsou vyšší než příjmy,
- z dotací a příspěvků na provoz a jiných podpor ze státního rozpočtu, rozpočtu kraje a rozpočtu obce,
- z úroků z vkladů na běžném účtu (pouze do roku 2013),
- získané zděděním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci.

Při výpočtu základu daně musíme rozdělit výnosy a náklady podle jednotlivých druhů činností – na výnosy a náklady vztahující se k hlavní a doplňkové činnosti. Dále se musí vyjmout náklady a výnosy, které jsou podle zákona o dani z příjmu vyňaty.

V případě, že hlavní činnost není ztrátová, mohou nevýdělečné organizace uplatnit odčitatelnou položku ve výši 30 % ze základu daně, minimálně 300.000,- Kč, nevíše 1.000.000,- Kč. Tuto daňovou úsporu však musí každá nezisková organizace využít v rámci své hlavní činnosti a to nejpozději do tří let, bezprostředně od vzniku daňové úspory.

Pokud neziskové organizace dosáhnou daňové ztráty z doplňkové činnosti, mohou využít odečtu této ztráty v následujících 5 letech.

V případě, že nezisková organizace má příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozené, nemusí podávat daňové přiznání. Pokud by nezisková organizace vykazala nulový základ daně, avšak by došlo k porušení podmínek použití daňové úspory, musí daňové přiznání podat.

Přiznání k dani z příjmů nezisková organizace podává za hospodářskou činnost vždy a to i v případech, kdy základ daně vyjde nula, popř. je-li menší než nula.

## **2.6.2 Daň z přidané hodnoty**

Průlom v přístupu k dani z přidané hodnoty pro neziskové organizace znamenal přijetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů.

V platné úpravě do dne 30.04.2004 zákon pracoval s pojmem hlavní činnost. Od daně z přidané hodnoty byly osvobozeny příjmy z činnosti, které byly ve zřizovacích listinách uvedeny ve výčtu hlavních činností. Této dani pak podléhaly jen příjmy z doplňkové činnosti.

Současná platná úprava zákona o dani z přidané hodnoty na neziskové organizace pohlíží jako na osobu povinnou k dani, pokud uskutečňují ekonomické činnosti. Osvobození se váže jen k některým druhům činností. Pod pojmem ekonomická činnost se rozumí „soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních zalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu nebo jako příjmy za autorské příspěvky, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu“<sup>3</sup>

Za určitých okolností jsou osoby povinné k dani od daně osvobozeny. Jedním z kritériem osvobození je obrat organizace. Obratem se rozumí souhrn úplat bez daně do výše 1.000.000,- Kč. Do částky se započítává dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, včetně dotace k ceně. Posuzují se úplaty za zdanitelná plnění, plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně nebo některá vybraná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně a současně plnění nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Dosažením limitu obratu přichází neziskové organizace o právo na to, aby výnosy z ekonomické činnosti byly považovány současně za výnosy z plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Neziskové organizace však mohou uplatnit ustanovení § 51 zákona o dani z přidané hodnoty. V tomto paragrafu jsou stanovena plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Jsou jimi např. základní poštovní služby a dodání poštovních známek, rozhlasové a televizní vysílání, převod a nájem pozemků, staveb, bytů

---

<sup>3</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, § 5, odst. 2

a nebytových prostor, nájem dalších zařízení, výchova a vzdělávání, zdravotní služby a dodání zdravotního zboží, sociální pomoc, provozování loterií a jiných podobných her, ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Obrat se zjišťuje za posledních 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Pokud organizace stanovenou výši obratu překročí, musí podat přihlášku k registraci a to do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém k překročení stanovené částky došlo.

Předmětem daně je dodání zboží, poskytnutí zboží nebo převod nemovitosti za úplatu. Organizace tedy nejdříve zkoumají, zda jí poskytovaná plnění jsou úplatná nebo bezúplatná.

### **2.6.3 Ostatní daně**

#### **Daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí**

K nevýdělečným organizacím se vztahuje velké množství osvobození od těchto daní. Je velmi malý předpoklad, aby neziskové organizace vůbec některou daň platila.

Od roku 2014 je tato tzv. „trojdaň“ součástí zákona o daních z příjmů.

#### **Daň z nemovitostí**

Problematika zdaňování nemovitostí, tedy pozemků a staveb je upravena zákonem č. 352/2009 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon vymezuje, že poplatníkem je vlastník. V případě pozemků nebo staveb ve vlastnictví státu je poplatníkem daně organizační složka státu, státní organizace, právnická osoba s právem trvalého využívání nebo se její právo využívání změnilo na výpůjčku.

V § 4 a § 9 zákona o dani z nemovitostí jsou stanovena osvobození od daně z nemovitosti. Osvobozeny jsou pozemky a stavby, které:

- jsou ve vlastnictví státu, kraje nebo obce,
- slouží k vykonávání náboženských obřadů nebo vykonávání duchovní správy, státem uznanými církvemi a náboženskými společnostmi,
- jsou ve vlastnictví sdružení občanů a obecně prospěšných společností,
- slouží školám a školským zařízením, poskytování péče o děti do 3 let věku na základě živnostenského oprávnění, muzeím a galeriím, budou-li tato muzea

a galerie vymezeny zvláštním předpisem, knihovnám, státním archivům, zdravotnickým zařízením uvedeným v rozhodnutí o udělení oprávnění k poskytování zdravotních služeb, zařízením sociální péče, nadacím,

- jsou ve vlastnictví veřejných vysokých škol a slouží k uskutečňování akreditovaných studijních programů,
- jsou ve vlastnictví veřejných výzkumných institucích.

Stavby a pozemky jsou osvobozeny od daně, pokud nejsou pronajímány nebo používány k podnikatelské činnosti. Neziskové organizace se stávají poplatníky daně z nemovitosti v případech, kdy pronajímají své pozemky a stavby subjektům, které nejsou příspěvkovou organizací, obcí, krajem nebo organizační složkou státu nebo pokud slouží k výkonu podnikání.

Nárok na osvobození účetní jednotky mohou uplatnit podáním daňového přiznání.

### **Silniční daň**

Silniční daň je upravena zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů. V bodě 1 § 2 tohoto zákona je stanoveno, že předmětem daně silniční jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná a provozovaná v České republice, jsou-li používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním anebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů nezaložených za účelem podnikání podle zvláštního právního předpisu. Z tohoto ustanovení vyplývá, že pokud nezisková organizace provozuje doplňkovou činnost nebo i v rámci činnosti hlavní vykonává činnosti, které podléhají dani z příjmů, je i tato organizace plátcem silniční daně. Na vozidla provozovaná neziskovým subjektem se vztahují stejná pravidla i osvobození jako se vztahují k podnikatelským subjektům.

Neziskové organizace mohou využít 100 % snížení daňové sazby, tak jak je ustanoveno § 6 odst. 9, pokud využívají nákladních vozidel, nákladních přívěsů a nákladních návěsů s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a zároveň méně než 12 tun. Je zde stanoveno v jakých případech lze snížení využít, např. vozidla nesmějí být použita pro podnikání nebo v přímé souvislosti s ním, nesmějí být použita pro cizí potřeby, tedy nesmějí být pronajímána, pokud vozidla slouží jako výcviková atd.



## **Spotřební daň**

Spotřební dani podléhají vybrané výrobky u všech fyzických i právnických osob, které tyto výrobky produkuje nebo kterým mají být dovážené nebo vyvážené výrobky propuštěny. Této dani tedy podléhají i nevýdělečné organizace. Problematiku spotřební daně řeší zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve znění pozdějších předpisů.

### **3 Legislativní předpisy upravující daňovou kontrolu**

Do konce roku 2010 byla problematika daňové kontroly upravena zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Ode dne 1.1.2011 je daňový proces obsažen v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Změna právní úpravy souvisí s cílem vzniku jednotného inkasního místa. Daňový řád navíc představuje novější komplexnější úpravu daňového procesu a významným způsobem posiluje právní jistotu a klientský přístup vůči poplatníkům.

Předmětem daňové kontroly zpravidla bývají daňové povinnosti, ale mohou jimi být i jiné tvrzení daňového subjektu či jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, na jejichž základě potom probíhá proces daňové kontroly.

#### **3.1 Zákon o správě daní a poplatků**

Pod pojmem správa daní se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému, a úplnému zjištění, stanovení a plnění daňových povinností. Jde zejména o právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vymáhat či kontrolovat jejich splnění ve stanovené době a výši.

Zákon o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb., upravoval téměř deset let výběr a správu daní v České republice. Dne 16.6.2010 byla ve Sbírce zákonů vyhlášena novela zákona o územních finančních orgánech, která mění organizaci daňové správy. Ode dne 1.1.2011 bylo vytvořeno Generální finanční ředitelství, které převzalo kompetence Ministerstva financí v oblasti výkonu a řízení správy daní. Nástupnickým zákonem je daňový řád.

Zákon o správě daní a poplatků se skládal celkem z 8 částí, rozdělených do 107 paragrafů. V první části byla ustanovení obecná, týkající se zejména rozsahu působnosti zákona, základní zásady daňového řízení, místní příslušnost, osoby zúčastněné na řízeních, podmínky zastupování, úřední listiny – protokol o ústním jednání a úřední záznam. Dále ze byly upraveny lhůty pro úkony v daňových řízeních, místní šetření daňová kontrola a v neposlední řadě doručování daňovým subjektům a náklady řízení.

Část druhá se týkala přípravných řízení. Do těch spadala registrační povinnost daňových subjektů, závazné posouzení, pokuty, penále.

Třetí část zákona o správě daní a poplatků byla věnována vyměřovacím řízením – do této části spadaly podmínky podání daňových přiznání a hlášení, stanovení daně v případě nepodání daňových přiznání a vyměření daně.

V části čtvrté a páté byly upraveny řádné a mimořádné opravné prostředky. Řádnými opravnými prostředky byly odvolání, stížnost, námitka a reklamace. Mezi mimořádné opravné prostředky patřila obnova řízení, prominutí daně, přezkoumání daňových rozhodnutí a opravy zřejmých omylů a nesprávností.

Ustanovení týkající se záloh na daň, placení daní, ručení za nezaplacenou daňovou povinnost, vybírání daně srážkou nebo přeplatky a úroky byly upraveny 6. částí.

Poslední část předpisu byla věnována ustanovením společným, zmocňovacím, přechodným a závěrečným.

### **3.1.1 Daňová kontrola podle zákona o správě daní a poplatků**

Samotná daňová kontrola byla upravena v ustanoveních § 16. Tato ustanovení se týkala jak pracovníků správce daně, tak daňových subjektů.

Daňovou kontrolu provádí zpravidla pracovníci místně příslušného správce daně, kteří zjišťují nebo prověřují daňový základ nebo jiné okolnosti, které jsou rozhodné pro správné stanovení daně. Daňová kontrola je prováděna v nezbytně nutném rozsahu u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.

Daňová kontrola je zahájena sepsáním protokolu o ústním jednání, který obsahuje rozsah kontroly, druh daně a období, která budou kontrolována.

Daňový subjekt má při provádění daňové kontroly povinnost vůči pracovníkům správy daně:

- musí sám nebo prostřednictvím svého určeného pracovníka poskytovat informace o organizační struktuře, oběhu a uložení účetních a jiných dokladů,
- je povinen zajistit vhodné místo a podmínky k provedení daňové kontroly,

- musí na požádání předložit účetní záznamy, které prokazují hospodářské a účetní operace, které jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné
- nesmí zatajovat doklady, které má k dispozici nebo o kterých ví, kde se nacházejí,
- musí umožnit vstup úředním osobám do každé budovy, místnosti, dopravních prostředků, které k podnikatelské činnosti využívá,
- dále musí umožnit jednání s jakýmkoliv svým pracovníkem,
- a v neposlední řadě zapůjčit potřebné doklady mimo prostor kontrolovaného subjektu.

Daňový subjekt má při provádění kontroly právo na:

- předložení služebního průkazu pracovníkem správce daně,
- být přítomen jednání úředních osob správce daně se svými pracovníky,
- předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky,
- při ústním jednání a místním šetření klást svědkům a znalcům otázky,
- podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně,
- nahlížet kdykoliv během úředních hodin správce daně do převzatých dokladů.

Převzetí dokladů či jiných věcí musí být pracovníkem správce daně potvrzeno ve zprávě o kontrole nebo v samostatném protokole o převzetí. Převzaté doklady musí být správcem daně vráceny do 30 dnů. V odůvodněných případech může přímo nadřízený orgán správce daně tuto lhůtu prodloužit.

O výsledku zjištění z daňové kontroly sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou následně musí projednat s kontrolovaným daňovým subjektem. Po projednání musí být zpráva o kontrole podepsána kontrolovaným daňovým subjektem a pracovníkem správce daně. Kontrolní zpráva je vyhotovena ve dvou provedeních – jedno pro daňový subjekt, druhé se zakládá do daňového spisu, který je veden u správce daně. Den podpisu zprávy se pokládá za den jejího doručení. Pokud je výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, která vede k dodatečnému stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. V případě, že daňový subjekt odmítne zprávu o kontrole projednat a následně převzít, je mu zaslána poštovní zásilkou s doručenkou.

## 3.2 Daňový řád

Změna právní úpravy, tedy vznik daňového řádu, souvisí s cílem vzniku jednotného inkasního místa. Daňový řád je obecně procesní předpis daňového práva, je v něm soustředěna procesní podstata společná pro všechny daňové zákony. Odchylná procesní ustanovení mohou být obsažena v jiných právních předpisech, přičemž tato odchylná ustanovení budou použita přednostně.

Daňový řád, účinný od 1.1.2014 byl již několikrát novelizován. Nevyhnula se mu ani kritika ze strany daňové veřejnosti. Při jeho tvorbě byly inspirací i legislativní úpravy daňových řízení ostatních států EU.

S daňovým řádem byl přijat zákon č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu. Důvodem přijetí tohoto předpisu byla řada změn v dalších zákonech, která souvisela s přijetím daňového řádu.

### 3.2.1 Rozčlenění daňového řádu podle data a struktury

Daňový řád byl přijat dne 22.7.2009 a poprvé uveřejněn ve sbírce zákonů dne 3.9.2009. V následných letech byly provedeny někdy nepatrné změny (např. změna ve slovu, zrušení slova či sousloví), někdy byly změny ve větším rozsahu (např. změna celého paragrafu).

Zákon je rozdělen na 6 základních částí, ty se dále dělí na hlavy, díly, oddíly a paragrafy. Celkový počet paragrafů je 266.

Části daňového řádu:

#### 1. část – Úvodní ustanovení

- Předmět a účel úpravy – předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu nebo jsou snížením veřejného rozpočtu.
- Základní zásady správy daní – postupy správce daně, uplatňování pravomoci, jednání správce daně.

#### 2. část – Obecná část o správě daní

- Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní – pravomoc správce daně, ustanovení o úředních osobách, stanovení místní příslušnosti,

daňový subjekt – kdo je považován za daňový subjekt. Dále jsou zde ustanovení týkající se zástupce, zmocněnce, konzultanta.

- Lhůty – ustanovení potřebná k určení lhůty k provedení úkonu, prodloužení lhůty, počítání času nebo ochrana před nečinností.
- Doručování – § 39 až § 51 se týkají způsobů doručování, elektronického doručování či doručování prostřednictvím zásilky, účinky a neúčinnost doručení a prokázání doručení.
- Ochrana a poskytování informací – povinnost úředních osob a osob zúčastněných na správě daní zachovávat mlčenlivost o skutečnostech zjištěných při správě daní. Dále jsou zde paragrafy týkající se informační povinnosti a poskytování informací správcem daně.
- Dokumentace – protokol – náležitosti protokolu, sepsání protokolu, úřední záznam, spis – členění spisu, vyhledávací část spisu a ustanovení ohledně nahlížení do spisu. Dále do této části patří daňová informační schránka.
- Řízení a další postupy – tato hlava je co do počtu paragrafů nejrozsáhlejší. Nejprve jsou zde zakotvena obecná ustanovení, zde patří podání a jeho vady, jednací jazyk – jedná se a písemnosti se vyhotovují v českém jazyce. Ustanovení o postupech při správě daní – ustanovení o vyhledávací činnosti, místním šetření, daňové kontrole, postupu k odstranění pochybností. Třetím dílem této hlavy je průběh řízení. Tím se rozumí zahájení řízení, dokazování, důkazní prostředky, svědci, záznamní povinnost, pomůcky a sjednání daně, předvolání a předvedení, zastavení řízení a náklady řízení.
- Opravné a dozorčí prostředky – obecná ustanovení o opravných prostředcích, ustanovení o odvolání, obnova řízení a přezkumné řízení.

### **3. část – Zvláštní část o správě daní**

- Registrační řízení – vznik registrační povinnosti, v jakých případech registrační povinnost nevzniká. Ustanovení o tom, jaké údaje je daňový subjekt povinen uvést v přihlášce k registraci a povinnosti při změně údajů. Ustanovení, kterými se musí správce daně řídit při rozhodnutí o registraci.

- Řízení o závazném posouzení – na žádost daňového subjektu vydá správce daně rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro daňový subjekt plynou z daňově rozhodných skutečností, které již nastaly nebo by nastat mohly.
- Daňové řízení – za jakým účelem je vedeno daňové řízení, jeho rozčlenění na jednotlivá dílčí řízení.
- Nalézací řízení – vyměřovací a doměřovací řízení. Dále postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení, rozhodnutí o stanovení daně a lhůta pro stanovení daně.
- Placení daní – evidence daní, tou se rozumí zaznamenání vzniku, stanovení, splnění, jiný zánik daňových povinností. Paragraf 152 ustanovuje pořadí úhrady daně ke splnění splatných daňových pohledávek – nejprve jsou umořeny nedoplatky na dani a splatná daň, dále nedoplatky na příslušenství daně, vymáhané nedoplatky na dani a v poslední řadě vymáhané nedoplatky na příslušenství daně. V následných paragrafech jsou ustanovení ohledně posečkání, odpisu nedoplatku z důvodu nedobytnosti. Ve třetím díle této hlavy jsou ustanovení týkající se způsobu placení daně, stanovení dne platby. Následující díl se zabývá zajištěním úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň a ustanovení o zálohách na daň. Díl pátý upravuje vymáhání daní – způsoby vymáhání, daňová exekuce, exekuční náklady či dražba.
- Správa daně vybírané srážkou – daň, kterou je povinen vybrat nebo srazit plátce daně.
- Právní nástupnictví a vztah k insolvenční – povinnosti daňového subjektu, který zaniká bez právního nástupce. Dále přechod daňové povinnosti na právního nástupce a vztah k insolvenčnímu řízení.

**4. část – Následky porušení povinností při správě daní** – v této části jsou ustanovení upravující porušení povinnosti mlčenlivosti, pořádková pokuta, penále, úrok z prodlení. Je zde také upraven úrok z neoprávněného jednání správce daně.

**5. část – Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná** – tato ustanovení upravují např. opatření při mezinárodním zdanění, prominutí daně či stížnost.

**6. část – Účinnost – od kdy předpis nabývá účinnosti** – zákon nabyl platnosti dnem 1.1.2011.

### **3.2.2 Ustanovení daňového řádu týkající se kontrolních úkonů v roce 2011 a letech předchozích**

Mezi kontrolní úkony správce daně řadíme daňovou kontrolu a ostatní kontrolní úkony. Ostatními kontrolními úkony se rozumí postup k odstranění pochybností u podaných daňových přiznáních a místní šetření.

#### **Daňová kontrola**

Ustanovení týkající se daňové kontroly jsou upraveny § 85 až § 88 daňového řádu. Paragraf 85 se zabývá předmětem daňové kontroly, místem jejího provedení a časovou náročností. „*Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo ostatní okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, které se vztahují k jednomu daňovému řízení.*“<sup>4</sup>

**Cíl daňové kontroly** je ve shodě se základními cíli správy daní, tím je zejména správné zjištění a stanovení daně. Záměrem daňové kontroly tedy není vyměřit či dodatečně stanovit daň, ale pouze přezkoušet a prověřit tvrzený daňový základ daňovým subjektem. Daňová kontrola tedy plní především funkci preventivní.

Daňová kontrola je prováděna úředními osobami, tj. zaměstnanci správce daně, prostřednictvím kterých správce daně vykonává svou pravomoc, u daňového subjektu nebo v **místě**, kde je to **nejvhodnější**. Tím se např. myslí provedení daňové kontroly v místě, kde je vedeno a uschováno účetnictví, pokud je jinde, než sídlo či provozovna daňového subjektu.

---

<sup>4</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů, §85, odst. 1



**Předmětem** daňových kontrol jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu či jiné okolnosti, které jsou rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

Daňová kontrola může být prováděna pro více než jedno daňové řízení, která jsou vedena u jednoho daňového subjektu. Taktéž může být provedena **opakovaně** u skutečností, jež byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, ale pouze v případech:

- 1) kdy správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně. Podmínkou je, že jde o skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v dříve provedené daňové kontrole,
- 2) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá předešlá tvrzení. Daňová kontrola může být vykonána v rozsahu, který odpovídá změně dosavadních tvrzení daňového subjektu.

§ 86 upravuje povinnosti a práva daňového subjektu, u kterého je prováděna daňová kontrola. Předně je kontrolovaný daňový subjekt povinen umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly.

Daňový subjekt má **povinnost**:

- zajištění vhodného místa pro provedení daňové kontroly,
- poskytnutí informací o organizační struktuře, oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob, které zajišťují jeho činnost,
- předkládat důkazní prostředky,
- navrhopat důkazní prostředky, které sám nemá k dispozici,
- umožnit jednání a být těchto jednání přítomen, se svými zaměstnanci nebo jinými osobami, které pro něj vykonávají činnost,
- v neposlední řadě má nárok na vyvracení pochybností, které vyjádří správce daně.

Zaměstnanec nebo zaměstnanci správce daně, kterými bude daňová kontrola prováděna, by si před samostatným zahájením a následným provedením daňové kontroly měli utvořit ucelený obraz o kontrolovaném daňovém subjektu. Tím je myšlen obraz o charakteru jeho činnosti, k jakým druhům daní je přihlášen a vývoji jeho daňové povinnosti, placení daní, spolupráce se správcem daně (zda je daňový subjekt kontaktní, zda se opravdu nachází v místě svého sídla nebo zda je jeho sídlo pouze virtuální) a dalších skutečnostech

(např. zda u daňového subjektu již byla daňová kontrola provedena, kdy a za jaké období, u jakého druhu daně). Měli by se především seznámit se spisem daňového subjektu, ve kterém jsou shromážděny veškeré informace o jeho daňových povinnostech.

**Prvním krokem** před zahájením daňové kontroly je **oznámení** daňovému subjektu či jeho zástupci úmysl zahájit daňovou kontrolu.

V případech, kdy daňový subjekt **neumožní zahájit daňovou kontrolu**, může jej správce daně k zahájení kontroly **vyzvat**. Výzva správce daně musí obsahovat náležitosti, kterými jsou:

- určení místa zahájení daňové kontroly,
- předmět daňové kontroly,
- určení lhůty, jejíž běh počíná dnem doručení, ve které je daňový subjekt povinen sdělit správci daně den a hodinu v rámci úředních hodin, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly. Tuto lhůtu nelze prodloužit.

Den předpokládaného zahájení daňové kontroly, který je daňový subjekt povinen sdělit musí nastat nejpozději patnáctý den ode dne uplynutí lhůty uvedené ve výzvě a musí být sdělen správci daně nejméně 3 pracovní dny před navrhovaným termínem zahájení daňové kontroly.

Vzor „Výzvy k zahájení daňové kontroly“ je uveden v příloze č. 1 této práce. V případech, kdy daňový subjekt před správcem daně zastupuje zplnomocněný zástupce, správce daně zasílá tomuto zástupci výzvu nazvanou „Výzva osobě zúčastněné na správě daní“ (viz. příloha č. 2).

Pokud daňový subjekt výzvě k zahájení daňové kontroly **nevyhoví** a nesdělí správci daně závažné důvody, na jejichž základě nemůže výzvě vyhovět nebo ve sděleném termínu neumožní zahájení a následné provedení kontroly, může správce daně **stanovit daň podle pomůcek** nebo **daň sjednat** za podmínek podle § 98, odst. 4 daňového řádu. Těmito podmínkami se rozumí, že v případech, kdy daňový subjekt neprokázal svá tvrzení a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná.

Samotná daňová kontrola je **zahájena** prvním úkonem, při kterém je sepsán „Protokol o zahájení daňové kontroly“ (příloha č. 3), ve kterém je m.j. vymezen předmět a rozsah vlastní kontroly, uvedeno místo provedení kontroly, označen správce daně a úřední osoby, které daňovou kontrolu provedou. Tímto úkonem úřední osoby správce daně započne zjišťovat daňové povinnosti, prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

Správce daně sepisuje **zprávu o kontrole**, která obsahuje informace o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly. Zpráva obsahuje též výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy, které byly sepsány v průběhu daňové kontroly.

Podkladem pro vyhotovení zprávy o daňové kontrole jsou znalecké posudky, veřejné listiny, listiny sepsané v průběhu daňové kontroly, kopie dokladů nebo jiných písemností, které byly pořízeny úředními osobami v průběhu provedené daňové kontroly, správce daně v průběhu provedené daňové kontroly.

Listiny sepsané v průběhu daňové kontroly obsahují zejména informace o zahájení daňové kontroly a jednáních, které byly vedeny v průběhu daňové kontroly. Dále pak o zjištěných skutečnostech správcem daně mimo jednání – jde zejména o místní šetření v provozovnách, u dodavatelů atd. K zápisům těchto skutečností úřední osoby správce daně využívají nejčastěji sepsání „Úředního záznamu“, v případech jednání s daňovým subjektem nebo jeho zástupcem „Protokol o ústním jednání“. Vzor úředního záznamu je uveden v příloze č. 4.

Samotná zpráva o daňové kontrole obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole musí tedy vyhodnotit veškeré provedené důkazní prostředky. V případě, že některý z navržených důkazních prostředků správce daně neprovedl, musí být ve zprávě uvedena úvaha, proč tak nebylo učiněno.

Ve zprávě o daňové kontrole je dále uveden odkaz na vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění. Před samotným projednáním zprávy o daňové kontrole je daňový subjekt nejprve seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a je mu

umožněno se k němu vyjádřit. Pokud daňový subjekt požaduje, aby mu byla poskytnuta lhůta, ve které by se mohl vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a případně mohl navrhnout jeho doplnění, správce daně daňovému subjektu vyhoví a rozhodnutím mu stanoví přiměřenou lhůtu. Pokud na základě vyjádření daňového subjektu nedojde ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění. Tato úprava daňového řádu vymezuje daňovým subjektům bezdůvodně a účelově oddalovat ukončení daňové kontroly.

Zpráva o kontrole bývá sepsána ve dvou vyhotoveních. Obě vyhotovení jsou podepsána úředními osobami, které daňovou kontrolu provedly a kontrolovaným daňovým subjektem. Podpisem zprávy je ukončeno její projednání a současně je ukončena daňová kontrola.

Může nastat skutečnost, kdy se kontrolovaný daňový subjekt odmítne seznámit s vyhotovenou zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat a nebo se jejímu projednání vyhýbá. V takovém případě mu ji správce daně doručí do vlastních rukou. Den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Také odepření podpisu zprávy o daňové kontrole bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

### **Postup k odstranění pochybností**

Postup k odstranění pochybností, dříve Vytýkací řízení je kontrolním úkonem, který správce daně uplatňuje v případech, kdy má konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností, které jsou správci daně předloženy daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Postup podle § 89 daňového řádu je nástrojem k vyjasnění, upřesnění, případné úpravě údajů uvedených v daňovém tvrzení ještě před tím, než dojde k vyměření daně (v případě dodatečného daňového tvrzení k jejímu doměření).

Správce daně zasílá daňovému subjektu výzvu (příloha č. 8), ve které uvede své pochybnosti tak, aby bylo daňovému subjektu umožnil se k nim vyjádřit, neúplné údaje doplnit, nepravdivé údaje opravit, nejasnosti vysvětlit nebo pravdivost údajů prokázat a předložit důkazní prostředky, které má k dispozici tak, aby došlo ve stanovené lhůtě

k odstranění uvedených pochybností. Výzva správce daně tedy musí být natolik konkrétní, aby daňový subjekt věděl, kde a ohledně jakých údajů v daňovém tvrzení pochybnosti správci daně vznikly. Jen konstatování, že správci daně vznikly pochybnosti nestačí.

Lhůtu k odstranění pochybností stanovuje správce daně ve výzvě, nesmí však být kratší než 15 dnů. Obsahem výzvy také bývá poučení o následcích, které daňovému subjektu mohou vzniknout v případech, kdy pochybnosti neodstraní nebo nedodrží stanovenou lhůtu.

Pokud z podaného daňového tvrzení vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, musí být správcem daně vydaná výzva k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne učinění podání.

V daňovém řádu nejsou nijak zvlášť formálně stanoveny náležitosti pro způsob, jakým by mělo být na výzvu k odstranění pochybností reagováno. Způsoby, jak daňový subjekt může na výzvu reagovat jsou ústně při osobním jednání nebo písemně, a to zasláním svého vyjádření a případných důkazních prostředků datovou schránkou, poštou nebo podáním přes podatelnu správce daně.

O průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně protokol nebo úřední záznam, podle toho, zda odpověď na výzvu byla ústní či nikoliv. Pokud jsou pochybnosti správce daně odstraněny, uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné a případné důvody přetrvávajících pochybností. Následně pak vystaví platební výměr nebo dodatečný platební výměr, týkal-li se postup k odstranění pochybností dodatečného daňového tvrzení.

V případech, kdy pochybnosti správce daně nebyly odstraněny a výše daně nebyla dostatečně věrohodně prokázána, sdělí správce daně výsledek postupu k odstranění pochybností daňovému subjektu. Ten je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování dokazování. Spolu s návrhem na pokračování dokazování podává návrh na provedení dalších důkazních prostředků.

Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne podání návrhu na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.

Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu předložených důkazních prostředků daňovou kontrolu.

## **Místní šetření**

Jak k daňové kontrole, tak i k postupu k odstranění pochybností se váží ustanovení § 80 až § 84, která upravují místní šetření. Místní šetření je daňovým řádem definováno jako vyhledávání důkazních prostředků a provedení ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější.

*„Cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací či „mapování terénu“.“<sup>5</sup>*

Při provádění místního šetření má úřední v době přiměřené předmětu místního šetření, to je zejména v době provozu, právo na přístup na pozemky, do budov, místností, k účetním záznamům nebo jiným informacím v nezbytném rozsahu pro dosažení cíle správy daní.

Správce daně má oprávnění z účetních záznamů provést kopie nebo o provedení kopií požádat. Taktéž si může správce daně vyžádat zapůjčení dokladů a jiných věcí nebo odebrat pro účely expertizy vzorky věcí. Zapůjčené věci musí být správcem daně do 30 dnů vráceny. Tato lhůta může být ve zvlášť složitých případech prodloužena. O prodloužení rozhoduje nejbližší nadřízený správce daně.

Informace zjištěné při místním šetření se sepíší podle povahy jednání buďto do protokolu nebo do úředního záznamu.

---

<sup>5</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j.: 1Afs 70/2004-80 ze dne 27.7.2005

### **3.2.3 Daňový řád letech 2012 a 2013 a ustanovení týkající se kontrolních úkonů**

V letech 2012 a 2013 nastaly změny jen v některých ustanoveních vybraných paragrafů. Výrazné změny byly v § 125 až § 131, týkajících se zejména registrační povinnosti, daňového identifikačního čísla nebo změny místní příslušnosti. Změny týkající se paragrafů, které upravují oblast kontrolních úkonů byly nepatrné, zejména v názvosloví. Jde např. o změnu v § 85, odst. 1 dříve používané slovo „upřesnit“ se nahradilo slovy „rozšířit nebo zúžit“.

Jak je zřejmé, změny, které se promítly do daňového řádu s účinností od roku 2012 a 2013, nejsou rozsáhlé a zásadní v porovnání se změnami jiných zákonů, zvláště pak zákona o daních z příjmů a zákona o dani z přidané hodnoty.

### **3.2.4 Daňový řád v roce 2014 a ustanovení týkající se kontrolních úkonů**

Tak jako musely být v souvislosti se změnou právní úpravy občanského zákoníku novelizovány hmotně právní daňové předpisy, stejně se změna dotýká i práva procesního, tedy daňového řádu.

Daňový řád byl k 1.1.2014 novelizován zákonným opatřením č. 344/2013 Sb., vydaným dne 5.11.2013 ve Sbírce zákonů. Tato novelizace přináší řadu věcných změn týkajících se zejména paragrafů, které upravují oblast elektronizace daňové správy – § 69, 69a a 69b, dále přechodu daňové povinnosti – § 239 až 240d. V ostatních úpravách paragrafů se jedná o nepatrné změny ve slovech, např. „nemovitosti“ se nahrazují „nemovitými věcmi“.

V ustanoveních upravujících kontrolní úkony nedošlo k výraznějším změnám, než jako jsou úpravy sousloví, vyškrtnutí nebo přidání slov, aniž byl změněn obsah.

Novelizovanými ustanoveními se při výkonu své činnosti musí správce daní řídit od doby, kdy vstoupily v platnost, tedy od 1.1.2014 i při kontrolních úkonech, které byly započaty v předešlém roce nebo dřívejších letech. Správce daně se vždy musí řídit platnou legislativou daňového řádu i v případě, že kontrolní úkony jsou prováděny na uplynulých zdaňovacích obdobích. Při správném stanovení daní se řídí předpisy, které byly platné v období, za které bylo daňové přiznání podáno, např. při kontrole daně silniční za zdaňovací období roku 2010 prováděné v roce 2012 se správce daně řídí zákonem č. 16/1993 Sb., o dani

silniční, ve znění pozdějších předpisů platném pro daný rok 2010 a ustanoveními daňového řádu platné pro rok 2012.

### **3.3 Další legislativní úprava**

Mezi další legislativní úpravu, kterou se při správném výběru daní správce daně řídí, můžeme zařadit nařízení vlády, pokyny Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství, sdělení Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství k častým dotazům daňové veřejnosti. Úřední osoby při výkonu správy daní dále přihlíží např. k rozsudkům soudů, pokud jde o ustálenou soudní judikaturu.

#### **Pokyny Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství**

Ke správnému výběru daní jsou vydávány různé pokyny. Jde např. o pokyny řady D. Tyto pokyny jsou nejčastěji vydávány sekci metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství z důvodu stanovení pravidel např. pro přesun spisů mezi územními pracovišti v rámci jednoho finančního úřadu (pokyn D-13/2012), rozhodování ve věci žádostí o prominutí odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně (pokyn D-11/2012 a novější), stanovení jednotných kurzů za určité zdaňovací období (pokyn D-14/2013). Z hlediska daní z příjmů je to např. pokyn G-6 – Uplatňování zákona o daních z příjmů.

#### **Metodické pomůcky Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství**

Metodické pomůcky jsou vydávány Ministerstvem financí – oborem Správy daní nebo Generálním finančním ředitelstvím zejména odborem pro evidence daní a odborem řízení rizik při správě daní. Jsou vydávány např. s cílem sjednocení postupu při uplatňování zákonných ustanovení týkajících se prováděním výkonu správy daní. Těmito metodickými pomůckami se např. rozumí Metodická pomůcka k provádění daňové kontroly, která byla vydána s cílem sjednocení postupů při provádění daňové kontroly, aby nedocházelo k procesním pochybením ze strany správce daně.



## **Rozsudky soudů**

Nejčastěji pracovníci správce daně přihlíží a řídí se rozsudky Nejvyššího správního soudu a rozsudky Soudního dvora Evropské unie.

## **Interní sdělení**

Interní sdělení nelze zařadit mezi legislativu, ale i jimi se úřední osoby správce daně při výkonu své činnosti řídí.

Bývají jimi totiž rozesílány a doporučeny k prostudování výše uvedené pokyny, metodické pomůcky, rozsudky soudů, nařízení, stanovení a sdělení nadřízených orgánů a další důležité informace. Mezi další informace lze zařadit informace o daňových subjektech, u kterých je prováděn některý kontrolní úkon. Jde o informace získané správcem daně při jiných daňových řízeních nebo v rámci vyhledávací činnosti – např. údaje zjištěné registračním a vyměřovacím oddělením či analyticko-vyhledávacím oddělením.

## **4 Analýza daňových kontrol nestátních neziskových organizací**

Jak je již uvedeno v úvodu této práce, z důvodu možného porušení ustanovení § 52 a následujících, která upravují mlčenlivost, jež musí být při správě daní dodržena, nemohou v této práci být použity přesné názvy organizací, u kterých byly kontrolní úkony provedeny. Ze stejného důvodu zde není uváděn ani konkrétní název finančního úřadu a jeho územního pracoviště, jehož zaměstnanci byly tyto kontrolní úkony provedeny. Namísto celého názvu vybraného finančního úřadu a jeho územního pracoviště bude jako názvu dále používáno Finanční úřad, Územní pracoviště.

Nadace a nadační fondy, politické strany a občanská sdružení byly do této práce zvoleny záměrně, neboť u těchto organizací bylo ve sledovaném období provedeno nejvíce kontrolních úkonů. Z pohledu správce daně dochází právě u těchto organizací k problémům při správném stanovení daní. Jaké chyby se nejčastěji u vybraných daňových subjektů vyskytují jsou uvedeny v následujících kapitolách 4.1, 4.2 a 4.3.

Na vybraném Územním pracovišti bylo v letech 2009 až 2013 u právnických osob provedeno celkem 881 daňových kontrol a 1.397 kontrolních úkonů, do kterých však nejsou zařazeny dožádání z jiných finančních úřadů a jejich územních pracovišť a mezinárodní dožádání. Přesný počet provedených kontrolních činností vybraného správce daně rozdělených dle druhů kontrolních úkonů, a to zda šlo o daňovou kontrolu nebo ostatní kontrolní úkony, kde jsou zařazeny postupy k odstranění pochybností (dříve vytýkácí řízení podle zákona o správě daní a poplatků) a místní šetření zobrazuje následující tabulka 4.1.

Přesný počet provedených kontrolních úkonů u daňových subjektů, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání je uveden v tabulce 4.2. Za sledované období 2009 až 2013 bylo z celkového počtu 881 daňových kontrol provedených u právnických osob, bylo celkově u subjektů, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání provedeno 14 daňových kontrol.

**Tab. 4.1: Celkový počet provedených kontrolních úkonů u právnických osob registrovaných u vybraného Finančního úřadu XXX, Územní pracoviště pro XXX v letech 2009 až 2013**

Rok	Daňová kontrola	Ostatní kontrolní úkony
2009	280	127
2010	212	192
2011	141	263
2012	134	337
2013	114	478
<b>Celkem</b>	<b>881</b>	<b>1.397</b>

*Zdroj: Interní materiály Finančního úřadu XXX, Územního pracoviště pro XXX, vlastní zpracování*

Přesný počet provedených kontrolních úkonů u daňových subjektů, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání je uveden v tabulce 4.2.

**Tab. 4.2: Provedené kontrolní úkony u neziskových subjektů v období let 2009 - 2013**

Rok	Daňová kontrola	Ostatní kontrolní úkony
2009	3	3
2010	2	4
2011	4	5
2012	4	3
2013	1	3
<b>Celkem</b>	<b>14</b>	<b>18</b>

*Zdroj: Interní materiály Finančního úřadu XXX, Územního pracoviště pro XXX, vlastní zpracování*

U dále použitých tabulek, které jsou nápomocné v orientaci výpočtů daňových povinností u vybraných daňových subjektů, jsou názvy řádků uvedeny ve zjednodušeném formátu, který má sloužit pouze pro základní orientaci. V pomocných tabulkách nejsou uvedeny všechny řádky daňových přiznání: jsou zde uvedeny jen řádky, ve kterých byly provedeny změny. Přesné číslo a název řádku daňového přiznání lze zjistit z příloh č. 12 – Vzor daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob a č. 13 – Vzor daňového přiznání k dani z přidané hodnoty.

## 4.1 Kontrolní úkony u nadací a nadačních fondů

V letech 2009 až 2013 bylo celkem provedeno **5 kontrolních úkonů** u 5-ti různých nadací a nadačních fondů. Tyto kontrolní úkony byly provedeny v **roce 2009 – jedna daňová kontrola** u nadačního fondu. Další zmíněné činnosti správce daně byly provedeny v **roce 2011 – jedna daňová kontrola** u nadace a **3 jiné kontrolní úkony** u nadace a dvou nadačních fondů. Dalšími kontrolními úkony byly postup k odstranění pochybností u řádného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty a ověření postupu při sestavení řádného a dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob.

### 4.1.1 Vybraný vzorek nadací a nadačních fondů

Kontrolní úkony u nadací a nadačních fondů byly provedeny na základě výběru správce daně na základě údajů vyplývajících z podaných daňových přiznání a také na základě upozornění ze strany veřejnosti.

Z důvodu nemožnosti použít skutečný název nadací a nadačních fondů budou daňové subjekty označeny písmeny latinské abecedy A,B,C,D a E.

Každá z vybraných nadací a nadačních fondů byla založena za jiným účelem. **Nadace A** byla založena za účelem péče o rozvoj architektury, stavitelství, urbanismu, zdravotní a sociální kvality výstavby a její energetické úspornosti a o průmět těchto činností do tvorby životního prostředí a jejich uplatnění v každodenním životě obyvatel.

**Nadační fond B** byl založen za účelem zajišťování všestranné podpory aktivit, zájmů, projektů a činností fyzických a právnických osob, například v oblastech duchovních hodnot, ochrany lidských práv, svobod a demokracie.

**Nadace C** – byla zapsána do nadačního rejstříku s účelem zajištění finanční, materiální, humanitární, právní, personální podpory a pomoci zdravotně, sociálně či ekonomicky znevýhodněným jedincům nebo skupinám. Posláním této nadace je usilovat o trvalé vyřešení problematické situace znevýhodněných osob či skupin nebo alespoň o zlepšení kvality jejich života.

**Nadace D** funguje již přes 30 let a byla založena na podporu jedinců, a to zejména v sociální a zdravotní oblasti, zabývá se ochrannou lidských práv občanů se zdravotním postižením.

**Nadační fond E** byl založen k dosahování obecně prospěšných cílů ve vědě, technice, lékařství a výzkumu. Účelem je zejména majetková podpora mladých českých vědců a techniků v jejich činnosti, která povede ke zlepšení jejich pracovních a finančních podmínek a ve svém důsledku tak bude zabráněno jejich odchodu za lepšími podmínkami do zahraničí.

#### 4.1.2 Zjištěné chyby a nedostatky

##### Nadace A

U daňového subjektu – **Nadace A** – byla provedena v roce 2011 daňová kontrola v rozsahu ověření správnosti a úplnosti údajů vykázaných v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010. Tato daňová kontrola byla zahájena protokolem o zahájení daňové kontroly (viz. příloha č. 3). Zároveň bylo zahájeno podle ust. § 91 odst. 1 daňového řádu doměřovací řízení ve věci daně z příjmů právnických osob za totožné zdaňovací období. Při sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly byla zástupcem daňového subjektu předložena předvaha za rok 2010 a účtový rozvrh.

Provedenou daňovou kontrolou byly zjištěny chyby, které byly uvedeny ve zprávě o daňové kontrole (příloha č. 6). Zjištěnými chybami správce daně došel k závěru, že bylo porušeno ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů. V ustanoveních je uvedeno, že výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji se zvyšuje o částky, které nelze zahrnout do výdajů. Daňový subjekt výše uvedené ustanovení porušil tím, že nezvýšil neupravil řádek 40 řádného přiznání k dani z příjmů právnických osob o tyto částky: v předchozích letech bylo daňovým subjektem provedeno na **pronajatém majetku** (majetek byl v pronájmu na základě dříve sepsané smlouvy o výpůjčce) **rekonstrukce** plynovodu ve výši 200.000,- Kč, stavební práce ve výši 54.225,- Kč a stavební práce ve výši 121.020,- Kč. Z těchto uvedených částek byly v kontrolovaném účetním období **uplatněny rovnoměrné odpisy** v celkové výši 12.759,- Kč. Daňový subjekt v průběhu kontroly **neprokázal**, že se jedná u částky 12.759,- Kč, která byla zaúčtovaná na účet MD 551 – Odpisy, v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu.

Daňový subjekt tak za kontrolované zdaňovací období neoprávněně zahrnul do výdajů (nákladů) částku ve výši 12.759,- Kč. Podle tohoto zjištění správce daně zvýšil základ daně, který byl vykázán daňovým subjektem na řádku 220 řádného přiznání k dani z příjmů právnických osob za kontrolované zdaňovací období ve výši 611.223,- Kč, o částku 12.759,- Kč na částku 623.982,- Kč. Pro snadnější orientaci v postupu, který měl daňový subjekt uplatnit a který v podaném daňovém přiznání uplatnil, je zde uvedená tabulka 4.3: Porovnání výsledků vyčíslených na základě podaného daňového přiznání a výsledků zjištěných při ověření postupu při sestavení dodatečného přiznání za rok 2010. Z této tabulky je také zřejmý rozdíl v celkové daňové povinnosti, která byla daňovým subjektem vyčíslena na 0,- Kč, ale na základě provedené daňové kontroly byla vyčíslena na 2.470,- Kč.

**Tab. 4.3: Porovnání výsledků vyčíslených na základě podaného daňového přiznání a výsledků zjištěných při ověření postupu při sestavení dodatečného přiznání za rok 2010** (údaje jsou vyčísleny v Kč)

Č. řádku	Název řádku	Zjištěný základ daně podle přiznání	Zjištěný základ daně podle výsledku daň. kontroly	Rozdíl
10	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -)	618.120,-	618.120,-	0,-
40	Výdaje neuznávané za výd. vynalož. k dos. příjmů	2.597.325,-	2.610.084,-	12.759,-
70	Mezisoučet	2.597.325,-	2.610.084,-	12.759,-
101	Příjmy nejsou předmětem daně § 18 odst. 4 písm. c)	2.549.967,-	2.549.967,-	0,-
110	Osvobozené příjmy § 19 odst. 1 písm. a)	54.255,-	54.255,-	0,-
170	Odčitatelné položky celkem	2.604.222,-	2.604.222,-	0,-
200	Základ daně před úpravou – ztráta	611.223,-	623.982,-	12.759,-
220	Základ daně po úpravě	611.223,-	623.982,-	12.759,-
230	Odečet ztráty podle § 34 odst. 1	310.224,-	310.224,-	0,-
250	Základ daně snížený v Kč	300.999,-	313.758,-	12.759,-
251	Částka, o kterou lze snížit základ daně	300.000,-	300.000,-	0,-
270	Základ daně snížený, zaokr. na celé tis. Kč	0,-	13.000,-	13.000,-
280	Sazba daně (v %)	19	19	
290	Daň z příjmu	0,-	2.470,-	2.470,-
340	Celková daňová povinnost	0,-	2.470,-	2.470,-
A.	Celkem	2.597.325,-	2.610.084,-	12.759,-
B.	1. odpisová skupina	1.744.119,-	1.744.119,-	0,-
B.	3. odpisová skupina	418.790,-	418.790,-	0,-
B.	6. odpisová skupina	635.628,-	635.628,-	0,-
B.	Celkem	3.798.537,-	2.798.537,-	0,-

*Zdroj: Interní materiály Finančního úřadu XXX, Územního pracoviště pro XXX, vlastní zpracování*

## Nadační fond B

U daňového subjektu Nadační fond B byla v roce 2009 provedená kontrola daně z příjmů právnických osob za období od 1.1.2006 do 31.12.2006 a za zdaňovací období 1.1.2007 do 31.12.2007.

Nadační fond B byl vyzván k zahájení daňové kontroly „Výzvou osoby zúčastněné na správě daní“ z důvodu, že daňový subjekt měl ustanoveného zástupce. Daňová kontrola byla zahájena protokolem o zahájení daňové kontroly, který byl podepsán úřední osobou správce daně a na druhé straně vyzvaným zástupcem daňového subjektu. Zároveň také bylo **zahájeno** podle ust. § 91 odst. 1 daňového řádu **doměřovací řízení** ve věci daně z příjmů právnických osob za totožná zdaňovací období, tedy jak za zdaňovací období roku 2006, tak i za zdaňovací období roku 2007.

Při sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly nebyly zástupcem daňového subjektu předloženy žádné doklady z účetnictví Nadačního fondu B. Účetní doklady byly předloženy následně při prvním jednání po zahájení daňové kontroly.

Kontrolním zjištěním **za zdaňovací období roku 2006** u tohoto daňového subjektu bylo, že daňový subjekt **ztrátu z hlavní činnosti** ve výši 746.400,- Kč chybně vykázal v podaném daňovém přiznání jako **ztrátu daňovou**, tj. na příslušných řádcích daňového přiznání neupravil výsledek hospodaření (ztrátu) v souladu s ustanoveními § 23 odst. 1 a odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů. Dle § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů u poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání, nejsou předmětem daně příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání, pokud náklady (výdaje) vynaložené v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší. Podle § 24 odst. 3 zákona o daních z příjmů se u těchto poplatníků jako výdaje (náklady) uznávají pouze výdaje, které byly vynaloženy v souvislosti se zdanitelnými příjmy. Z tohoto důvodu byl daňový subjekt povinen příjmy z hlavní činnosti i související náklady vyjmout ze základu daně. K tomu slouží na daňovém přiznání ř. 40 a ř. 101. **Výsledkem** daňové kontroly tak bylo, že daňovému subjektu byla na základě daňové kontroly zrušena daňová ztráta ve výši 746.400,- Kč a byl mu nově stanoven základ daně ve výši 0,- Kč.

Při daňové kontrole **za zdaňovací období rok 2007** bylo zjištěno, že za toto kontrolované zdaňovací období měl Nadační fond B příjmy, které nejsou předmětem daně

z příjmů ve výši 50.280,- Kč. Dále měl Nadační fond B náklady (výdaje), které s těmito příjmy souvisely, ve výši 657.600,- Kč, na základě nichž mu vznikl výsledek hospodaření (ztráta) ve výši 607.320,- Kč, kterou v podaném daňovém přiznání vykázal i na ř. 200 jako ztrátu daňovou a kterou správce daně vyměřil. Správce daně na základě tohoto zjištění vyměřenou daňovou ztrátu, stejně jako v roce 2006, zrušil a nově mu stanovil základ daně ve výši **0,- Kč**.

## Nadace C

U daňového subjektu **Nadace C** nebyla provedena daňová kontrola, ale byl proveden kontrolní úkon dle § 89 a § 90 daňového řádu - postup k odstranění pochybností k podanému dodatečnému daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010. Kontrolní úkon byl proveden po podání dodatečného daňového přiznání v druhé polovině roku 2011 z důvodu, že správce daně měl **pochybnosti** spočívající v tom, že došlo k **výrazným změnám** oproti řádnému přiznání, zejména ř. 10. Tento kontrolní úkon byl proveden jednáními mezi osobou oprávněnou jednat za daňový subjekt a úředními osobami správce daně.

Na základě ústních jednání bylo zjištěno, že daňový subjekt v řádném daňovém přiznání vykázal na ř. 10 zisk ve výši 29.068,- Kč. V dodatečném daňovém přiznání změnil ř. 10, na kterém nově uvedl zisk ve výši 885.539,- Kč, rozdíl činil 856.471,- Kč. Na ř. 101 byly uvedeny příjmy, které nejsou předmětem daně, ve výši 2.294.384,- Kč a k nim byly na ř. 40 vyloučeny náklady ve výši 1.651.660,- Kč. Z těchto částek vznikl na ř. 200 daňový základ ve výši 242.815,- Kč. Podle § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů bylo uplatněno snížení daňového základu ve výši 242.000,- Kč. Odčitatelná položka však neměla být ve výši 242.000,- Kč ale ve výši 241.000,- Kč; důvodem je ustanovení § 38p odst. 1 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení stanovuje, že **rozdíl mezi nově stanoveným základem daně** sníženým o odčitatelné položky a **základem daně původně vyměřeným má činit alespoň 1.000,- Kč**. Základ daně tak vznikl ve výši 1.815,- Kč, zaokrouhlený 1.000,- Kč. Vypočtená daňová povinnost byla ve výši 190,- Kč.

Podle ustanovení § 38 b zákona o správě daní a poplatků se daň **nepředepíše a neplatí**, pokud **nepřesáhne 200,- Kč**. V daném případě proto daň nebyla předepsána.



Rozdíly a výpočty v podaném řádném a dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2010, u kterého byl výše uvedený postup k odstranění pochybností proveden jsou uvedeny v tabulce 4.4.

**Tab. 4.4: Porovnání výsledků vyčíslených na základě podaného daňového přiznání a výsledku daňové kontroly za zdaňovací období od 01.01.2010 do 31.12.2010** (údaje jsou vyčísleny v Kč)

Č. řádku	Název řádku	Zjištěný ZD podle přiznání	Zjištěný ZD podle výsledku POP
10	Hosp. výsledek před zdaněním (zisk +, ztráta -)	29.068,-	29.068,-
20	Částky zkracující příjmy	0,-	856.471,-
40	Výdaje neuznávané za výd. vynalož. k dos. příjmů	1.504.932,-	1.651.660,-
70	Mezisoučet	1.504.932,-	2.508.131,-
100	Příjmy nejsou předmětem daně § 18 odst. 2	202.700,-	929.123,-
101	Příjmy nejsou předmětem daně § 18 odst. 4 písm. c)	1.331.300,-	1.365.261,-
170	Odčitatelné položky celkem	1.534.000,-	2.294.384,-
200	Základ daně před úpravou – zisk	0,-	242.815,-
251	Odečet podle § 20 odst. 7	0,-	241.000,-
	Základ daně po úpravě v Kč	0,-	1.815,-
270	Základ daně snížený, zaokr. na celé tis. Kč	0,-	1.000,-
280	Sazba daně (v %)	19	19
290	Daň z příjmů	0,-	190,-

*Zdroj: Interní materiály Finančního úřadu XXX, Územního pracoviště pro XXX, vlastní zpracování*

## Nadace D

U této vybrané nadace byl proveden **postup k odstranění pochybností** o správnosti a úplnosti údajů vykázaných v podaném řádném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2012. Podle předložených dokladů a jejich namátkové kontroly bylo správcem daně konstatováno, že pochybnosti byly daňovým subjektem odstraněny a **nebyly nalezeny žádné nedostatky** v podaném daňovém přiznání. Daň byla vyměřena podle údajů vykázaných v podaném řádném přiznání.

## Nadační fond E

U **Nadačního fondu E** byl v roce 2011 proveden kontrolní úkon - postup k odstranění pochybností, kterým správce daně ověřoval správnost údajů v podaném přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010, konkrétně

správnost údaje na ř. 200, na kterém daňový subjekt vykázal daňovou ztrátu. Při ústním jednání byly osobou oprávněnou jednat za daňový subjekt předloženy doklady z účetnictví nadačního fondu a byla podána vysvětlení k činnosti daňového subjektu – zejména k rozdělení hlavní a hospodářské činnosti. Z předložených účetních dokladů bylo zjištěno, že Nadační fond E měl v kontrolovaném roce jen **příjmy z darů na provoz nebo darů do nadačního fondu**.

Z tabulky 4.5 lze vidět a porovnat výsledky vyčíslené na základě podaného daňového přiznání se zjištěnými výsledky na základě provedené daňové kontroly za rok 2010. Daňový subjekt na ř. 10 v podaném daňovém přiznání uvedl ztrátu zjištěnou na základě výkazu zisku a ztrát ve výši – 67.184,- Kč. Na řádku č. 101 daňového přiznání daňový subjekt uvedl částku v celkové výši 425.000,- Kč, která dle předložených účetních dokladů představovala **hodnotu přijatých darů**, jež podle ust. § 18 odst. 2 písm. a) **nejsou předmětem daně**. Dále daňový subjekt na ř. 200 uvedl daňovou ztrátu ve výši – 492.184,- Kč.

Správce daně zjistil, že daňový subjekt **nezvýšil** na ř. 40 výsledek hospodaření o částku nákladů ve výši 492.184,- Kč, neboť k těmto nákladům daňový subjekt **neměl žádné** zdanitelné příjmy. U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání, se dle § 24 odst. 3 zákona o daních z příjmů jako výdaje (náklady) uznávají pouze výdaje, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Podle zjištění správce daně měl být na daňovém přiznání na ř. 200 vyčíslen základ daně ve výši 0,- Kč. Osoba oprávněná jednat za daňový subjekt byla s výsledkem postupu k odstranění pochybností seznámena a neměla k němu žádné výhrady. Na základě výsledku postupu k odstranění pochybností byly při vyměření údaje daňového přiznání změněny tak, jak bylo zjištěno správcem daně a výše daně mu byla sdělena platebním výměrem. V daném případě činila 0,- Kč.

**Tab. 4.5: Porovnání výsledků vyčíslených na základě podaného daňového přiznání a výsledků zjištěných při ověření postupu při sestavení dodatečného přiznání za rok 2010** (údaje jsou vyčísleny v Kč)

Č. řádku	Název řádku	Zjištěný základ daně podle přiznání	Zjištěný základ daně podle výsledku POP
10	Hosp. výsl. před zdaněním (zisk +, ztráta -)	-67.184,-	-67.184,-
40	Neuznané náklady	0,-	492.184,-
70	Mezisoučet	0,-	492.184,-
100	Příjmy nejsou předmětem daně dle § 18 odst. 2	0,-	425.000,-
101	Příjmy nejsou předmětem daně dle § 18 odst. 4	425.000,	0,

Č. řádku	Název řádku	Zjištěný základ daně podle přiznání	Zjištěný základ daně podle výsledku POP
170	Odčitatelné položky celkem	425.000,-	425.000,-
200	Základ daně před úpravou – ztráta	-492.184,-	0,-
250	Základ daně snížený v Kč	0,-	0,-
270	Základ daně snížený zaokr. na celé tis. Kč	0,-	0,-
280	Sazba daně (v %)	24	24
290	Daň z příjmů	0,-	0,-

*Zdroj: Interní materiály Finančního úřadu XXX, Územního pracoviště pro XXX, vlastní zpracování*

#### 4.1.3 Návrh řešení ke zjištěným problémům a nedostatkům

Podle ustanovení § 18 odst. 4 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, nejsou u poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání, předmětem daně z příjmů příjmy z činností vyplývající z jejich poslání, tedy vyplývající z účelu jejich zřízení a stanov, za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší.

Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.

Podle § 23 odst. 5 zákona o daních z příjmů náklady (výdaje) související s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy nejsou předmětem daně nebo jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny, nelze přičítat k nákladům (výdajům) souvisejícím s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny.

Podle § 24 odst. 3 zákona o daních z příjmů se u poplatníků, u nichž zdanění podléhají **pouze příjmy z podnikatelské** nebo jinak vymezené **činnosti** a u poplatníků uvedených v § 18 odst. 3, se jako výdaje (náklady) **uznávají pouze výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů**, které jsou předmětem daně.

Podle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely **nelze uznat výdaje** (náklady) **vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně, na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně.**

Ze strany daňových subjektů - neziskových organizací - často dochází k **vyčíslení daňové ztráty z hlavní činnosti na daňovém přiznání** a následně k jejímu **uplatňování v následujících zdaňovacích obdobích**. V některých případech záměrně, v některých případech z neznalosti zákona o daních z příjmů a jeho specifičnosti ve vztahu k neziskovým organizacím. Pokud daňový subjekt, který vykázal ztrátu z hlavní činnosti, a správně vypočetl základ daně v souladu s ustanoveními § 23 zákona o daních z příjmů, nemůže na daňovém přiznání na ř. 200 vykázat daňovou ztrátu.

Správce daně by měl u všech typů neziskových organizací, nejen u nadací a nadačních fondů, přísněji kontrolovat podaná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob a zaměřit se na vykázané daňové ztráty, zda nejde o ztrátu z hlavní činnosti, které jsou těmito daňovými subjekty často uplatňovány. To lze zjistit například z výkazu zisku a ztráty, který je povinnou přílohou daňového přiznání, ve kterém jsou neziskové organizace povinny uvádět k rozvahovému dni konečné zůstatky syntetických účtů nákladů a výnosů, rozdělené na hlavní činnost a hospodářskou činnost (vyhláška č. 504/2002 Sb., § 6).

U Nadačního fondu B byl na daňovém přiznání nesprávně vyčíslen základ daně, neboť do celkových příjmů byly započítány i příjmy, které nejsou předmětem daně, a současně nebyly ze základu daně vyloučeny náklady, které byly daňově neuznatelné. Příjmy v daném případě nebyly předmětem daně z důvodu, že vyplývaly z hlavní činnosti a náklady vynaložené v souvislosti s prováděním těchto činností byly vyšší. Pochybením tedy bylo, že tento daňový subjekt na daňovém přiznání vykázal daňovou ztrátu namísto základu daně ve výši 0,- Kč.

Správce daně by se tedy při kontrole neziskových organizací měl zaměřit zejména na **rozdělení příjmů** podle jejich charakteru – zda jde o příjmy z dotací, darů či jiných zdrojů a následně na jejich správné vykázání v daňových přiznáních.

Ze zjištěných poznatků na základě daňové kontroly u Nadačního fondu B plyne doporučení pro neziskové organizace nastudovat zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů,

ve znění pozdějších předpisů, zejména ustanovení, která se přímo či nepřímo dotýkají poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání. Těmito ustanoveními jsou zejména § 18 odst. 3 až 6 vymezující předmět daně, některá ustanovení § 19 vymezující osvobozené příjmy, § 20 odst. 7 umožňující snížit základ daně, ustanovení § 23, který se týká zjištění základu daně, některá ustanovení § 24 odst. 2 a § 25 odst. 1 uvádějící příkladný výčet daňových, resp. nedaňových výdajů (nákladů), § 24 odst. 3 § 24a umožňující požádat o závazné posouzení způsobu rozdělení výdajů (nákladů), které nelze přiřadit pouze ke zdanitelným příjmům, § 38m odst. 6 a 7 upravující povinnost podat daňové přiznání a § 39a odst. 4 a 5 upravující, zda je poplatník povinen podat přihlášku k registraci k dani z příjmů právnických osob .

Ustanovení § 38m odst. 7 zákona o daních z příjmů říká, že poplatníci, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání a nevznikla jim ve zdaňovacím období daňová povinnost nebo nemají příjmy, které jsou předmětem daně, nebo mají pouze příjmy od daně osvobozené a příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, a nebo neporušili podmínky pro snížení základu daně podle § 20 odst. 7, nemají povinnost podat daňové přiznání. Nadační fondy a nadace (ale také i jiné typy neziskových organizací), jsou-li registrováni k dani z příjmů právnických osob a nevznikne jim ve zdaňovacím období daňová povinnost, zpravidla tuto skutečnost ve lhůtě pro podání řádného přiznání správci daně jen oznámí (např. formou prohlášení) namísto toho, aby podali „nulové“ daňové přiznání.

S tímto ustanovením zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů je srozuměno poměrně málo daňových subjektů, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, a podávají tak daňová přiznání místo toho, aby využili výše uvedené ustanovení zákona a ulehčili si tak administrativní náročnost spojenou s podáním daňového přiznání.

Nutno konstatovat, že se lze setkat s neznalostí tohoto ustanovení i ze strany úředních osob, což vede k tomu, že tak zbytečně zatěžují administrativou daňové subjekty.

## 4.2 Kontrolní úkony u občanských sdružení

Na vybraném Finančním úřadu XXX, Územním pracovišti pro XXX bylo ve sledovaných letech provedeno u **12** vybraných **subjektů** 12 kontrolních úkonů. Z kontrolních úkonů to byla **daňová kontrola daně z příjmů právnických osob** – 4 x, **daň z přidané hodnoty** – 2 x. **Postup k odstranění pochybností** (dříve vytýkácí řízení) k daňovému přiznání k dani z **přidané hodnoty** – 3 x a taktéž třikrát k daňovému přiznání k **dani z příjmů právnických osob**.

### 4.2.1 Vybraný vzorek občanských sdružení

Pro snadnější orientaci budeme občanská sdružení označovat římskými čísly.

Do vybraného vzorku byla zařazena občanská sdružení, která se zabývají podporou různých činností, od sportu, přes umění až po volnočasové aktivity dětí.

**Občanské sdružení I.** je státem registrovaná, nezávislá, nepolitická, odborná, dobrovolná a otevřená zájmová organizace, založená k podporování a rozvoji oboru wellness.

**Občanské sdružení II.** působí ve své oblasti již přes 20 let. Poskytuje poradenskou a konzultační činnost, zpracování odborných posudků, pořádání kurzů a školení, výstav, veletrhů a přehlídek. Dále spolupracuje se státními orgány, vládními i nevládními institucemi za účelem zajišťování legislativních kroků a dalších aktivit vedoucích k podpoře oboru včelařství a jeho výzkumu.

V **občanském sdružení III.** jsou sjednocovány osoby, které se profesně či amatérsky zabývají výtvarnou tvorbou. Toto sdružení se zejména specifikuje na vyhledávání autorů, pořádání prezentací a výstav, seznamování veřejnosti s tvorbou pomocí odborných publikací a odborných přednášek. Jeho činnost je podporována příjmy z účelových dotací, příspěvků, sponzorských darů, dědictví, dále z nadací, podnikatelské činnosti sdružení a vlastního jmění.

**Sdružení IV.** – zaměřuje se taktéž na uměleckou tvorbu, a to zejména na fotografie. Tato organizace provozuje galerijní kavárnu a knihupectví, pořádání setkání osob, které se zajímají o umělecké fotografie.

**Občanské sdružení V.** – sdružení působí v oblasti pomoci lidí s handicapem, např. pomoc při jejich začlenění se do kolektivu.

Dalším vybraným subjektem je **Občanské sdružení VI.**, které se zabývá podporou a rozšířením umění v jakémkoliv projevu například: malířství, tanec, film, hudba a další činnosti.

**Občanské sdružení VII.** bylo založeno v roce 1996. Jeho hlavním cílem je spolupráce s mládežnickými organizacemi, s organizacemi základního i speciálního školství a rodinami s postiženými či ohroženými dětmi. Zároveň podporuje zdravotně postižené při zařazení se do společnosti a jejich pracovního uplatnění oborech řemeslník, učitel, lektor výchovně-vzdělávacích programů.

Dalším sdružením „**Občanské sdružení VIII.**“ je sdružení, které bylo založeno za účelem podpory studentů, jejich rodičů, pořádání výchovných a zábavných akcí jako např. karnevaly pro děti, plesy, vystoupení učitelů a žáků, jazykové či sportovní olympiády a organizační podpora akcím.

**Občanské sdružení IX.** – základní náplní činnosti tohoto sdružení je pořádání konferencí, odborných přednášek a jiných vzdělávacích akcí v oblasti politiky, společenských věd a kultury, za účasti špičkových zahraničních i domácích odborníků.

Posláním **Sdružení X.** je šířit osvětu v oblasti humanitní, poskytování široké veřejnosti, pedagogům, studentům možnost poskytnout jejich úroveň vzdělávání.

K podpoře umělců, rozdělováním a vybíráním odměn umělcům a výrobcům zvukových a zvukově-obrazových záznamů je určeno **Občanské sdružení XI.**

Posledním vybraným občanským sdružením je **Občanské sdružení XII.**, které sdružuje právnické a fyzické osoby zainteresované na šlechtění a chov skotu.

#### **4.2.2 Zjištěné chyby a nedostatky**

U **Občanského sdružení I.** byl v roce 2011 proveden postup k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za **zdaňovací období rok 2008** (od 1.1.2008 do 31.12.2008) a **rok 2009**

(1.1.2009 – 31.12.2008). Po předložení dokladů z účetnictví osobou oprávněnou jednat za daňový subjekt a jeho prostudování úředními osobami správcem daně bylo zjištěno, že v daňovém přiznání za období roku 2008 bylo daňovým subjektem v podaném daňovém přiznání na ř. 10 uvedena ztráta ve výši – 61.458,- Kč. Podle předloženého účetního denníku však byla zjištěna účetní ztráta ve výši – 57. 458,- Kč, která byla zjištěná jako rozdíl výnosů celkem 182.182,- Kč a nákladů 239.640,- Kč. Podle účetních předpisů je **výsledek hospodaření** definován jako **rozdíl výnosů celkem a nákladů celkem**. Na ř. 10 tak měla být uvedena ztráta ve výši – 57. 458,- Kč.

Dále bylo zjištěno, že občanské sdružení **vykonávalo** jak **hlavní činnost** v souladu se stanovami, tak i **činnost doplňkovou**. Daňový subjekt ale **nevedl odděleně příjmy**, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou nebo jsou od daně osvobozeny, tak jak mu to ukládají účetní předpisy. Obdobně postupoval i v případě vykazování výdajů. **Výnosy z hospodářské činnosti** se skládaly z **příspěvků za účast na semináři, příjmy z reklam a inzerce**. V případě příjmů, které byly označeny za členské příspěvky, nebylo jednoznačně zřejmé, že se jedná o příspěvky od daně osvobozené. Daňový subjekt během probíhajícího kontrolního úkonu neprokázal nárok na osvobození těchto příjmů.

Po rozdělení výnosů a nákladů z hlavní a vedlejší činnosti, byly částky připadající na hospodářskou činnost stanoveny viz. tab. 4.6.

**Tab. 4.6: Výnosy a náklady z hospodářské a vedlejší činnosti** (údaje jsou vyčísleny v Kč)

	Výnosy	Náklady	Výsledek
Hospodářská činnost	92.520,-	65.720,-	26.800,-
Členské příspěvky – osvobozené	84.600,-		84.600,-
Úroky z běžného účtu	62,-		62,-
Hlavní činnost	5.000,-	173.920,-	- 168.920,-
Celkem	182.182,-	239.640,-	- 57.458,-

*Zdroj: Interní materiály Finančního úřadu XXX, Územního pracoviště pro XXX, vlastní zpracování*

Výsledek hospodaření zjištěný na základě daňové kontroly byl vyčíslen na – 57.458,- Kč. Spolu s přičitatelnými a odčitatelnými položkami vznikl zaokrouhlený základ daně ve výši 26.000,- Kč, z kterého byla vypočtená daňová povinnost ve výši 5.460,- Kč.



Dále bylo zjištěno, že v roce 2009 daňový subjekt opět nevedl odděleně výnosy a náklady z hlavní a hospodářské činnosti jako v roce předchozím. Ani v tomto zdaňovacím období daňový subjekt neprokázal nárok na osvobození příjmů, které označoval jako členské příspěvky. Na základě předložených a zkontrolovaných dokladů byl vyčíslen základ daně, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů, ve výši 45.000,- Kč. Při 20 % sazbě daně byla z uvedeného základu daně vypočtena daň ve výši 9.000,- Kč.

V roce 2010 Finanční úřad pro XXX, Územní pracoviště pro XXX provedlo u **Občanského sdružení II.** na základě údajů uvedených v podaném řádném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období rok 2009 vytýkáci řízení. Občanské sdružení II. se dopustilo stejné chyby jako předchozí uvedená organizace – **nevedla odděleně příjmy ani výdaje z hlavní a hospodářské činnosti.**

Dalším zjištěným nedostatkem bylo **nezahrnutí úroků z termínovaného vkladu vedeného u bankovního ústavu do výnosů roku 2009.** Daňový subjekt neprokázal, že by se jednalo o úroky z vkladů na běžném účtu, které nejsou předmětem daně.

Při prověřování údajů z daňového přiznání bylo zjištěno, že daňový subjekt uvedl na ř. 251 částku ve výši 740.862,- Kč. Tímto však **porušil ustanovení § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů**, podle kterého může být základ daně snížen o 30 %, maximálně však o 1.000.000,- Kč, minimálně o 300.000,- Kč. V daném případě mohlo Občanské sdružení II. snížit základ daně pouze o 300.000,- Kč. Rozdíly mezi podaným daňovým přiznáním daňovým subjektem a vyčíslenými údaji správce daně jsou uvedeny v níže uvedené v tabulce č. 4.7.

**Tab. 4.7: Porovnání údajů vyčíslených v podaném daňovém přiznání s údaji zjištěnými provedeným postupem k odstranění pochybností (údaje jsou vyčísleny v Kč)**

Č. řádku	Název řádku	Zjištěný základ daně podle přiznání	Zjištěný základ daně podle výsledku POP
10	Hosp. výsl. před zdaněním (zisk +, ztráta -)	15.224.301,-	3.838.326,-
20	Částky zkracující příjmy	0,-	98.874,-
40	Výdaje neuznávané	0,-	32.428.377,-
70	Připočitatelné položky celkem	0,-	32.527.251,-
101	Příjmy nejsou předmětem daně § 18 odst. 4 písm. c) ZDP	0,-	20.877.402,-
110	Příjmy nejsou předmětem daně § 18 odst. 4 písm. c) ZDP	14.483.439,-	14.483.439,-
120	Příjmy nezahrnované do základu daně dle § 23 odst. 4 písm. b) ZDP	0,-	165.000,-

Č. řádku	Název řádku	Zjištěný základ daně podle přiznání	Zjištěný základ daně podle výsledku POP
170	Odčitatelné položky celkem	14.483.439,-	35.525.841,-
200	Základ daně před úpravou - ztráta	740.862,-	839.736,-
220	Základ daně po úpravě	740.862,-	839.736,-
250	Základ daně snížený v Kč	740.862,-	839.736,-
251	Částka dle § 20 odst. 7 ZDP	740.862,-	300.000,-
270	Základ daně snížený, zaokr. na celé tis. Kč	0,-	539.000,-
280	Sazba daně v %	20	20
290	Daň z příjmů	0,-	107.800,-
340	Celková daňová povinnost	0,-	107.800,-

*Zdroj: Interní materiály Finančního úřadu XXX, Územního pracoviště pro XXX, vlastní zpracování*

Jiným zjištěním během tohoto probíhajícího řízení bylo, že v období od 1.1.2009 do 31.12.2009 daňový subjekt **neúčtoval o prodeji akcií v předchozích letech**. Tímto porušil ustanovení § 7, § 8 a § 9 zákona o účetnictví. To způsobilo, že daňový subjekt vykazoval **nepravdivé údaje** o svém majetku a účetní závěrka ke dni 31.12.2009 **nezobrazovala věrný a poctivý obraz účetní jednotky**. Na základě tohoto zjištění bylo u daňového subjektu zahájeno další **samostatné správní řízení**, týkající se stanovení **pokuty za vedení účetnictví**.

**Občanské sdružení III.** podalo v roce 2010 v řádném termínu přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2009 od 31.12.2009. Na základě tohoto podání byl výzvou k odstranění pochybností (vzor této výzvy je uveden v příloze č. 10 práce). Daňový subjekt předložil účetní záznamy a doklady vtahující se k nim na ústním jednání, ze kterého byl správcem daně sepsán Protokol o ústním jednání, viz. příloha č. 11.

V předmětném zdaňovacím období **příjmy** této organizace byly tvořeny **provozní dotací, finanční dotací a z recipročních smluv o reklamě a příjmů z prodeje katalogů**.

Kontrolou předloženého výkazu zisku a ztráty byla zjištěna ztráta z hlavní činnosti ve výši – 343.000,- Kč, kterou v daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období organizace uvedla na ř. 10. Za hospodářskou činnost byl vyčíslen zisk ve výši 34.000,- Kč. Kontrolou hlavní knihy a příloh bylo zjištěno, že byl prodáván katalog, na jehož přípravu byly vynaloženy náklady již v roce 2006. Z tohoto důvodu byly k 31.12.2009 vyčísleny jen výnosy

v celkové výši 34.006,18 Kč. Do této částky vstupují ještě příjmy 20,18 Kč z vkladů na běžném účtu, které nejsou předmětem daně.

Z hlavní knihy bylo dále zjištěno, že příjmy ve výši 64.740,- Kč jsou za **reciproční reklamní služby**. **Náklady** k těmto **příjmům byly ve stejné výši**. Výsledek hospodaření z této reklamní činnosti je tedy 0,- Kč.

Celkovým základem daně je částka 33.986,- Kč. Po uplatnění § 20 odst 7 zákona o daních z příjmů je základ daně za toto kontrolované účetní období 0,- Kč.

Výsledek zjištění byl sepsán do protokolu o ústním jednání, kterým byl daňový subjekt seznámen s výsledkem postupu k odstranění pochybností (příloha č. 8). Daňový subjekt neuvedl žádné námitky a tento protokol mohl být podkladem pro vydání platebního výměru.

**Občanské sdružení IV.** je přihlášeno jako plátce daně z přidané hodnoty. Po podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty u něj po prostudování předmětného daňového přiznání správce daně zahájil v roce 2012 postup k odstranění pochybností za zdaňovací období prosinec roku 2011.

Daňový subjekt na základě daňových dokladů přijal plnění, které bylo použito pro uskutečnění hlavní činnosti občanského sdružení. Podle doložených důkazních prostředků byly na základě smlouvy, poskytnuty peněžní prostředky ve výši 2.000.000,- Kč na **veřejně prospěšný účel – na provoz občanského sdružení**. Pod tímto se rozumí, že peněžní prostředky byly poskytnuty na úhradu nákladů na hlavní činnost sdružení. **Hlavní činnost sdružení** je však **osvobozená od daně** podle ustanovení § 61 písm. e zákona o dani z přidané hodnoty.

Daňový subjekt tak porušil výše uvedené ustanovení § 61 a dále ustanovení § 72 odst. 2 a 5 zákona o dani z přidané hodnoty tím, že uplatnil odpočet daně v plné výši na ř. 40 daňového přiznání v částce 315.640,- Kč. Měl však uplatnit nárok na krácený odpočet. Další chybou, které se při sestavení daňového přiznání daňový subjekt dopustil, bylo, že na ř. 50 daňového přiznání neuvedl podle § 75 zákona o dani z přidané hodnoty částku 2.000.000,- Kč (plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně).

V roce 2011 neposkytl plátce žádné uskutečněné plnění, měl pouze osvobozené příjmy, **vypořádací koeficient** byl stanoven ve výši 0 %. Z tohoto důvodu nenáleží plátcovi daně odpočet daně ve výši 315.640,- Kč. Na řádku 63 a 65 musí být vyplněno 0,- Kč.

U daňových subjektů **Občanské sdružení V. a VI.** byly provedeny postupy k odstranění pochybností k daňovým přiznáním k dani z přidané hodnoty. Ve výsledku **nebyly** při ověřování údajů z podaných řádných daňových přiznání **zjištěny žádné nedostatky** a pochybnosti správce daně byly odstraněny **bez** jakýchkoliv **úprav** údajů uvedených daňovými subjekty v daňových přiznáních.

U následujících občanských sdruženích byly v letech 2009 až 2013 provedeny daňové kontroly. U čtyřech poplatníků se jednalo o kontroly daně z příjmů právnických osob, u zbylých dvou byly provedeny kontroly daně z přidané hodnoty.

**Občanské sdružení VII.**, tento daňový subjekt nepodal přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a roku rok 2009. Během daňové kontroly zástupce daňového subjektu předložil část dokladů. Z předložených dokladů bylo zřejmé, že daňový subjekt měl povinnost podat daňové přiznání. Zástupce však nepředložil žádné účetní sestavy, ze kterých by bylo možné zjistit výsledek hospodaření. Protože daňový subjekt **nepodal** za rok 2008 a rok 2009 přiznání k dani z příjmů právnických osob a ve stanovené lhůtě v průběhu dokazování nesplnil zákonné povinnosti, které mu ukládá § 92 odst. 3 daňového řádu, byla mu v souladu s § 98 daňového řádu **daň z příjmů právnických osob** za zdaňovací období rok 2008 a rok 2009 **stanovena** podle **pomůcek**.

Na základě **mezinárodní výměny informací** s členským státem EU bylo zjištěno, že Občanské sdružení VII. nakupovalo automobily v Německu a dováželo je do ČR.

**Pomůckami** pro stanovení daně byly doklady předložené zástupcem daňového subjektu a údaje zjištěné na základě mezinárodní výměny informací s Německem. Daňová povinnost pak byla stanovena z údajů vyčíslených v následující tabulce 4.8.

**Tab. 4.8: Stanovení pomůcek za rok 2008** (údaje jsou vyčísleny v Kč)

	Náklady	Výnosy
Předložené doklady	82.274,-	140.750,-
Informace z mezinárodního . dožádání	30.037.847,-	30.739.281,-
Celkem	759.910,-	
Základ daně – zaokrouhlený	759.000,-	
Daň ve výši 21 %	159.390,-	

*Zdroj: Interní materiály Finančního úřadu XXX, Územního pracoviště pro XXX, vlastní zpracování*

Daňová povinnost u subjektu **Občanské sdružení VII.** za rok 2009 byla obdobným způsobem taktéž stanovena podle pomůcek.

U další organizace – **Občanské sdružení VIII.** byla provedena daňová kontrola daně z příjmů za dvě zdaňovací období – od 1.1.2007 do 31.12.2007 a od 1.1.2008 do 31.12.2008. Provedenou daňovou kontrolou zdaňovacího období roku 2007 bylo zjištěno, že daňový subjekt zaúčtoval do nákladů částky, které byly sice **náklady na hospodářskou činnost**, ale vzhledem k tomu, že **věcně a časově** souvisely se zdaňovacím obdobím roku 2008, **nelze** je v tohoto zdaňovacím období **uplatnit**.

I u této organizace se vyskytla chyba, které se dopouští řada nevýdělečných organizací a to nerozdělování nákladů a příjmů připadající na hlavní a hospodářskou činnost.

Při oddělení hlavní a hospodářské činnosti došlo k následujícímu rozdělení nákladů a výnosů – viz. tabulka 4.9.

**Tab. 4.9: Výnosy a náklady z hospodářské a vedlejší činnosti** (údaje jsou vyčísleny v Kč)

	Výnosy	Náklady	Výsledek
Hospodářská činnost	355.850,- Kč	311.697,- Kč	44.153,- Kč
Hosp. činnost – nák. roku 2008		20.772,- Kč	- 20.772,- Kč
Členské příspěvky – osvob.	123.300,- Kč		23.300,- Kč
Úroky z běžného účtu	166,- Kč		166,- Kč
Hlavní činnost	2,- Kč	204.847,- Kč	- 204.847,- Kč
Celkem	479.318,- Kč	537.316,- Kč	57.998,- Kč

Po přepočtu byl nově stanoven základ daně ve výši 44.153,- Kč a daňovému subjektu vznikla daňová povinnost ve výši 10.560,- Kč.

Při kontrole následujícího zdaňovacího období, tedy roku 2008, bylo zjištěno, že daňový subjekt opět zaúčtoval jak do nákladů, tak do výnosů částky, které věcně a časově souvisely

s jiným zdaňovacím obdobím než s rokem 2008 a nelze je proto dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů do tohoto zdaňovacího období zahrnout.

Správce daně při stanovení základu daně za zdaňovací období roku 2008 dále přihlédl k nákladům, které s tímto zdaňovací období věcně a časově souvisely, avšak byly nesprávně **zahrnutý** v základu daně za předchozí kontrolované zdaňovací období roku 2007.

S přihlédnutím ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny byla výsledkem daňová ztráta ve výši 16.520,- Kč.

U daňových subjektů **Občanské sdružení IX.** a **Občanské sdružení X.** nebylo provedenými daňovými kontrolami **zjištěno žádné pochybení**. Správce daně potvrdil, že údaje v podaných řádných daňových přiznáních k dani z příjmů právnických osob jsou úplné a pravdivé.

Daňovou kontrolou daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2010 bylo u organizace **Občanské sdružení XI.** zjištěno, že v červenci roku 2010 v přiznání k dani z přidané hodnoty si organizace uplatňovala nárok na odpočet daně na základě faktury od svého dodavatele v částce základ daně 1.968.884,- Kč, 20 % DPH 393.776,91 Kč. **Dodavateli** však **byla zrušena** registrace k dani z přidané hodnoty v únoru roku 2010. Vzhledem k těmto skutečnostem daňový subjekt **nesplnil podmínky** pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, kdy plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Správcem daně bylo ověřeno, že v dalších kontrolovaných zdaňovacích obdobích daňový subjekt neuplatňuje nárok na odpočet daně z dokladů vystavených tímto dodavatelem.

Správcem daně tak byl v daňovém přiznání za červenec 2010 snížen ř. 40 v základu daně 1.968.884,- Kč, daň 393.776,91 Kč. V dalších kontrolovaných zdaňovacích obdobích nebyly zjištěny žádné nedostatky, které by měly vliv na daňovou povinnost daňového subjektu.

Poslední vybraný daňový subjekt **Občanské sdružení XII.** si v kontrolovaném zdaňovacím období **uplatnil nárok na odpočet daně** na základě faktury za **pohoštění**

**v restauraci.** Tento odpočet daně byl nárokován v rozporu s ustanovením § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění použitého pro **reprezentaci**, které nelze podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon o daních z příjmů, uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Další zjištěnou chybou u této organizace bylo **vykázání v osvobozených plněních bez nároku na odpočet** daně částky, které zaplatil České poště **za poštovné**. Tato plnění neměla být uvedena na ř. 50 daňového přiznání, ale na ř. 1, neboť v tomto případě je poštovní služba vedlejším výdajem dodání zboží.

#### 4.2.3 Návrh řešení zjištěných problémů a nedostatků

Provedenými postupy k odstranění pochybností a daňovými kontrolami provedenými u vybraných občanských sdruženích bylo zejména zjištěno, že daňové subjekty **nevedou odděleně příjmy a výdaje z hlavní a hospodářské činnosti**, porušil ustanovení § 18 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení musí poplatník, který není založen nebo zřízen za účelem podnikání vést nejpozději ke dni účetní závěrky odděleně příjmy a výdaje, které jsou předmětem daně od příjmů, které předmětem daně nejsou či jsou osvobozeny. Tomuto mohou předcházet včasným a průběžným účtováním nastalých účetních případů. Pokud organizace vykonává obě činnosti (hlavní i doplňkovou) je nutností používání analytických účtů.

Dalšími častými chybami, které jsou v daňových přiznáních uvedeny je **vyčíslení** a následné pokusy o **uplatňování daňové ztráty z hlavní činnosti**. Na základě § 34 nemohou občanská sdružení daňovou ztrátu z hlavní činnosti uplatňovat.

U daňového subjektu Občanské sdružení II. byly zjištěny **nepravdivé údaje v účetních záznamech**, které měly za následek, že **účetní závěrka** za účetní období **nezobrazovala** věrný a poctivý obraz účetní jednotky. Pokud se tohoto dopustí jakákoliv účetní jednotka a správce daně tuto skutečnost zjistí, může organizace počítat s finanční sankcí ze strany správce daně a to pokuty za vedení účetnictví.

V případě **daně z přidané hodnoty** a problémů týkajících se této daně, se kterými se mohou občanská sdružení setkat při uplatňování nároku na odpočet daně musí občanská

sdržení dbát zejména na dodržení ustanovení § 61 a dále ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Dále musí občanská sdržení dbát na **výdaje na reprezentaci**, které se neuznávají jako výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a **udržení příjmů**. Z těchto výdajů **nelze** uplatňovat odpočet daně z přidané hodnoty.

Občanská sdržení tak jako jiné organizace, aby zabránily chybám ve vedení účetnictví a nevyčíslovaly špatné údaje v daňových přiznáních, mohou využít služeb daňových poradců. Pokud to však jejich rozpočet neumožňuje, mohou se obrátit na správce daně s dotazem správného vyplnění daňových přiznání před jejich podáním či jinými otázkami, které se týkají jejich činnosti.

### 4.3 Kontrolní úkony u politických stran

U politických stran, které jsou místně příslušné vybranému Finančnímu úřadu XXX, Územnímu pracovišti pro XXX, byly provedeny v letech 2009 až 2013 celkem dvě daňové kontroly u dvou subjektů. První byla provedena v roce 2010, kdy byla správcem daně zkontrolována daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.12.2007 a za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008. U druhého kontrolovaného daňového subjektu byla taktéž provedena kontrola daně z příjmů právnických osob, a to za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008. Politické strany se budou pro účely této práce nazývat „Politická strana A“ a „Politická strana B“.

#### 4.3.1 Vybraný vzorek politických stran

Bližší specifikace vybraných politických stran, jako je jméno politické strany, sídlo a její založení nemůže být v této práci uvedeno z důvodu, že by z těchto informací bylo široké veřejnosti zřejmé, o kterou politickou stranu se jedná. Tímto by byla porušena povinnost zachování mlčenlivosti, která musí být při správě daní dodržena.

#### 4.3.2 Zjištěné chyby a nedostatky

Zplnomocněný zástupce **Politické strany A** se na základě předvolání k zahájení daňové kontroly (příloha č. 2) dostavil do sídla Finančního úřadu XXX, Územního pracoviště XXX.



V tento den byla zahájena i fyzická kontrola dokladů, které byly zástupcem daňového subjektu předloženy.

Daňovou kontrolou bylo zjištěno, že daňový subjekt zahrnul za zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.12.2007 do daňově uznatelných nákladů částky v celkové výši 950.179,- Kč, u kterých bylo zjištěno, že souvisí s hlavní činností politické strany, která byla ztrátová. Jde tedy o daňově neuznatelné náklady a příjmy z hlavní činnosti, které s těmito náklady souvisí, nejsou předmětem daně. Dále byly v nákladech zaúčtovány **náklady na bankovní poplatky z termínovaného účtu** v celkové výši 760,- Kč, které jsou **daňově uznatelné**. Mimo příjmů z hlavní činnosti měla politická strana dále příjmy z členských příspěvků, které jsou od daně osvobozeny, a výnosy z úroků z termínovaného účtu ve výši 1.688,- Kč, které podléhají dani z příjmů.

Daňová ztráta za rok 2007, která byla na ř. 220 daňového přiznání k dani z příjmů vyčíslena daňovým subjektem ve výši 950.179,- Kč, byla na základě daňové kontroly zrušena a nově byl stanoven základ daně ve výši 928,- Kč a daň ve výši 0,- Kč.

Za zdaňovací období roku 2008, tedy za období od 01.01.2008 do 31.12.2008, se politická strana dopustila stejné chyby, jako při výpočtu základu daně za předchozí zdaňovací období, neboť v základu daně promítla ztrátu z hlavní činnosti. Stejně jako v předchozím roce měla politická strana příjmy z členských příspěvků a úroků z termínovaného účtu. Dále politická strana účtovala o bankovních poplatcích z termínovaného účtu. Po provedené daňové kontrole byla politické straně zrušena daňová ztráta a byl jí nově stanoven základ daně ve výši 2.005,- Kč a daň ve výši 420,- Kč.

Z kontrolního šetření byla sepsána zpráva o daňové kontrole (viz. příloha č. 6 – Vzor zprávy o daňové kontrole), která byla se zplnomocněným zástupcem Politické strany A projednána protokolem o ústním jednání (viz. příloha č. 7). Zástupce daňového subjektu neměl proti zjištěním správce daně námitky a mohl tak být vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a roku 2008.

Při zahájení daňové kontroly u **Politické strany B** bylo osobou oprávněnou jednat za daňový subjekt předložena sestava Hlavní kniha za účetní období rok 2008.

Namátkovou kontrolou dalších předložených účetních dokladů bylo úředními osobami zjištěno přijetí částky 11.131,- Kč za **plnění od pojišťovny**. V průběhu daňové kontroly **nebyla** daňovým subjektem prokázána **oprávněnost zaúčtování celé částky do hlavní činnosti organizace**. Poměrná částka 34,361 % připadající na hospodářskou činnost byla vyčíslena na částku 3.824,72 Kč. Daňový subjekt tak neoprávněně snížil za zdaňovací období roku 2008 příjmy z hospodářské činnosti o částku 3.824,72 Kč (zaokrouhleně 3.825,- Kč), které nebyly dle § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů předmětem daně.

Základ daně vykázaný politickou stranou na ř. 220 řádného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 01.01.2008 do 31.12.2008 byl na základě daňové kontroly zvýšen o částku 3.825,- Kč a v závislosti na této úpravě se zvýšila i výsledná daňová povinnost o částku o 840,- Kč.

#### **4.3.3 Návrh řešení zjištěných problémů a nedostatků**

Politickým stranám, stejně jako nadacím nadačním fondům či občanským sdružením, nemůže být vyměřena daňová ztráta, pokud jde o ztrátu z hlavní činnosti. V takovém případě je politická strana povinna upravit výsledek hospodaření, kterým je ztráta, v souladu s ustanoveními zákona o daních z příjmů, jak již v této práci bylo uvedeno výše.

V případech, kdy politické strany provozují doplňkovou činnost, musí brát zřetel na oddělování příjmů a výdajů, které se váží k hospodářské a hlavní činnosti. Prolínáním nebo v některých případech zaměňováním účetních operací, které se váží k hlavní a doplňkové činnosti, účetní jednotky zabrání důsledným členěním příjmů či výdajů pomocí analytických účtů apod. Pokud tuto povinnost z nějakého důvodu nemohou splnit, mohou tak učinit i mimoúčetně v daňovém přiznání, což umožňuje ustanovení § 18 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

## 5 Závěr

Cílem této diplomové práce byla analýza kontrolních úkonů provedených u vybraných nestátních neziskových organizací na vybraném územním pracovišti finančního úřadu v posledních pěti letech, tedy v letech 2009 až 2013. Na základě zjištěných poznatků z vybraných daňových kontrol a ostatních kontrolních úkonů upozornit na zásadní problémy, se kterými se nestátní neziskové organizace potýkají nebo popřípadě se kterými by se mohly potýkat. Dalším cílem bylo doporučení postupů správného účtování a vedení účetnictví a následné sestavení daňových přiznání. Upozornění na chyby, kterých by se měly vyvarovat vybrané druhy nestátních neziskových organizací a z druhé strany, na co by se měl zejména zaměřit správce daně při výkonu své činnosti.

Jak je z kapitoly 4 patrné, vybrané účetní jednotky se dopouštějí zejména chyb ve špatně vedeném účetnictví, kdy nerozdělují příjmy a výdaje na hlavní a hospodářskou činnost, a vyčíslování daňové ztráty a v některých případech i její následné uplatňování v následujícím zdaňovacím období. Tyto nedostatky se vyskytují u všech sledovaných organizací – nadací, nadačních fondů, občanských sdruženích i politických stranách.

Další překážky, se kterými se vybrané účetní jednotky setkaly, byly spojené s činnostmi, které souvisí s daní z přidané hodnoty. Zejména s uplatněním nároku na odpočet, kdy organizace uplatňují nárok na odpočet v plné výši místo použití kráceného odpočtu.

Co se týče mých vlastních poznatků s vedením účetnictví a následného zpracovávání, jak přiznání k dani z příjmů právnických osob, tak i k dani z přidané hodnoty a daňovým přiznáním k ostatním daním, doporučovala bych neziskovým organizacím využití zkušených účetních a daňových poradců se specializací na neziskové organizace, případně nějaké z mnoha školení zaměřené na účtování v neziskovém sektoru. V úředních hodinách správce daně se mohou obrátit na jeho pracovníky s problémem, na který při účtování či sestavování daňových přiznání narazily a neví si s ním rady, nebo se nebát a zaslat dotaz na místně příslušné územní pracoviště finančního úřadu nebo na odbor metodiky a výkonu daní, aby k uvedeným chybám opakovaně nedocházelo a následně nebyli sankciovaní ze strany správce daně, ať už v podobě penále, jeli doměřena daň nebo snížen daňový odpočet nebo snížena daňová ztráta, nebo pokuty za vedení účetnictví.

Řídící pracovníci vybraného územního pracoviště a pracovníci jemu přímo nadřízení by se měli zejména zamyslet nad tím, proč počet celkových kontrolních úkonů stoupá, ale u nevýdělečných organizací mají výsledná čísla opačnou tendenci. Důvodem může být i fakt, že dlouhodobě neprobíhaly daňové kontroly některých typů neziskových organizací jako jsou školy, obce, příspěvkové organizace zřízené státem jako nemocnice atd.. Kontroly nebyly prováděny nejen u státních neziskových organizací, ale i u nestátních neziskových organizací, jako jsou např. velké a známé sportovní kluby. Výběr daní byl zaměřen zejména na obchodní společnosti. Z hlediska výběru daní je samozřejmě snazší kontrolovat „běžné“ společnosti, neboť i školení a informovanost správců daní je v tomto ohledu daleko lepší. V případě neziskových organizací tato informovanost již taková není a také školení zaměřených na tuto oblast je mnohem méně.

Další příčinou může být profesní stagnace pracovníků správce daně. Ti jsou v mnohých případech při výkonu své činnosti obecně zaměřeni – mají ve správě celé portfolio právnických osob – jak obchodní společnosti a družstva, tak neziskové organizace a organizační složky státu. Tato obecnost může vést, a v mnohých případech vede, k neuceleným a v některých případech velmi obecným informacím.

Jako možným řešením problémů by mohlo být rozdělení vyměřovacích oddělení podle typu daňových subjektů na právnické a fyzické osoby. Oddělení právnických osob by mělo být rozděleno na oddělení zahraničních osob a ostatní daňové subjekty, dále by bylo vhodné oddělit daň silniční a daň ze závislé činnosti, neboť tyto daně jsou značně specifické. V kontrolním oddělení by pracovníci měli být rozděleni na základě kontroly vykonávané na fyzických a právnických osobách. Dalším rozčleněním by mohlo být rozdělení referátů kontrolního oddělení dle typu organizace např. referát pro zahraniční osoby, referát pro obchodní společnosti, referát pro organizace, které se řídí podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., a podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. Další referát by vykonával kontrolní činnost u akciových společností, společností s ručením omezeným, družstev, veřejných obchodních společností a komanditních společností. Podle tohoto rozčlenění by byly i lépe, kvalitněji a do větší hloubky prováděny daňové kontroly, protože pracovníci vykonávající tyto kontroly by se nepohybovali jen v obecné rovině informací o vybraných účetních jednotkách. Druhou variantou by mohlo být členění na právnické a fyzické osoby a jednotlivé referáty členit dále na daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně a daň ze závislé činnosti, daň z příjmů a silniční daň, daň z přidané hodnoty. Od tohoto rozčlenění by se také mohlo odvíjet

vzdělávání pracovníků finanční správy – pracovníci by absolvovali školení a semináře, které by se týkaly takto zúženého okruhu problémů a otázek, se kterými by se při výkonu své funkce setkávali, a ne aby absolvovali školení v co nejširším rozsahu, což vede k tomu, že problematika té které daně není dostatečně vysvětlena do hloubky.

Proto je třeba zlepšit úroveň vzdělanosti v oblasti neziskového sektoru u správců daně, aby mohli efektivněji vést daňová řízení v oblasti vyměření a následné daňové kontroly neziskového sektoru. Pod lepší organizaci školení je myšleno, že mnoho školení se opakuje či termíny školení kryjí. Dále pak je časová návaznost školících kurzů. Některé kurzy nemohou pracovníci absolvovat, pokud nemají absolvován předchozí základní kurz, aniž by se braly v potaz znalosti z předchozího zaměstnání nebo studia. V mnohých případech totiž absolvování základního kurzu je ztrátou času a zbytečně vynaloženými náklady. Dalším problémem ve školícím systému je nedostatek vlastních školitelů; převážnou většinu kurzů školí daňoví poradci nebo osoby zvenčí a je tak otázkou, do jaké míry jsou školení dělána z pohledu správce daně.

Rozčlenění nebo spíše nerozčlenění, které je na vybraném územním pracovišti finančního úřadu, který byl vybrán pro tuto práci, není stejným způsobem uplatňován na jiných územních pracovištích, ať už stejného či jiného finančního úřadu. Výkon správy daní se nebude zlepšovat, pokud bude ve finanční správě fungovat nejednotnost.

Jako zásadní problém, který by měl být vyřešen co nejdříve, protože čím později bude v řešení, tím více daňových úniků může být provedeno přes neziskové organizace, je zaměření se na hlubší a častější daňové kontroly organizací neziskového sektoru a nesoustředit se jenom na obchodní společnosti. I když je statisticky potvrzeno, že nejvíce daňových úniků, a to jak záměrně nebo špatným výkladem zákona, je dosahováno přes obchodní společnosti, neziskové organizace mají na krácení daní také svůj podíl.

Tato práce by se mohla stát námětem pro pracovníky správce daní, zejména na co se při výkonu své funkce při prováděných kontrolních činnostech zaměřit a které úkony by měli prohloubit či jak svou kontrolní činnost rozdělit. Vždyť problematika korektního výběru daní je velmi rozsáhlý a nikdy nekončící proces.

## Seznam použité literatury

### Odborné knihy

AMBROŽ, Jan. *Účetnictví a daně*. Praha: Koršach, 2006, 181 s. ISBN 80-862-9612-1.

BENDA, Václav. *DPH u neziskových subjektů*. 2., dopl. a přeprac. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2009, 168 s. ISBN 978-80-7273-160-2.

BURDA, Zdeněk. *Stanovení daně podle pomůcek*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, 288 s. ISBN 978-80-7357-513-7.

FITŘÍKOVÁ, Dagmar a Lýdie MUSILOVÁ. *Průvodce DPH u neziskových organizací 2012*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. ISBN 978-80-7263-684-6.

HORTOVÁ, Zuzana. *Správa daní: Podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, 172 s. ISBN 978-80-7357-578-6.

IŠTVÁNFYOVÁ, Jana. *Možnosti a meze účetnictví veřejného a neziskového sektoru*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2009. 206 s. ISBN 978-80-245-1509-0.

KOČÍ, Petr a kol. *Nevýdělečné organizace 2009*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2009, 316 s. ISBN 978-80-7357-415-4.

KOČÍ, Petr a kol. *Nevýdělečné organizace 2011: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2011*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, sv. ISBN 978-80-7357-625-7.

KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 1. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2013. *Účetnictví a daně*. ISBN 978-80-87480-13-7.

LOUŠAR, Fratišek. *Zákon o účetnictví v praxi*. 4. aktual. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2010. 136 s. ISBN 978-80-274-2942-8.

MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ Růžena. *Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně*. 12. aktual. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-825-3.

MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2009: učebnice pro střední školy a vyšší odborné školy*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2009. 291 s. ISBN 978-80-251-2368-3.

PELC, Vladimír. *Daňové podmínky působení neziskových subjektů*. Praha: C.H. Beck, 2010, 164 s. ISBN 978-80-7400-190-1.

PETRLÍKOVÁ, Blažena. *Účetní souvztažnosti nevýdělečných organizací*. 1. vyd. Praha: Linde, 2005. 319 s. ISBN 80-7201-568-0.

PEŠTULKA, Jaroslav. *Účetnictví nevýdělečných organizací: stav k 1.1.2008*. Praha: EUROUNION, 2008. ISBN 978-820-7317-067-7.

RUBÁKOVÁ, Věra. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2010*. 4. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2010. 192 s. ISBN 978-80-247-3299-2.

RUBÁKOVÁ, Věra. *Praktické účetní případy 2012: příklady účtování na všech účtech*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012, 168 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4257-1.

RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně – územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, nevýdělečné organizace*. 10. aktual. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 247 s. ISBN 978-80-7263-538-2.

STEJSKAL, Jan a Helena KUVÍKOVÁ, MAŤÁTKOVÁ, Kateřina. *Neziskové organizace: vybrané problémy ekonomiky se zaměřením na nestátní neziskové organizace*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, 172 s. ISBN 987-80-7357-973.

STROUHAL, Jiří a Renáta ŽIDLICKÁ. *Účetnictví 2008: velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2008. 501 s. ISBN 978-80-251-1910-5.

STROUHAL, Jiří a Renáta ŽIDLICKÁ. *Účetnictví 2010: velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2010. 707 s. ISBN 978-80-251-2907-4.

STUHLÍKOVÁ, Helena a Sofia KOMRSKOVÁ. *Zdaňování neziskových organizací: zejména příspěvkových organizací, krajů, obcí, občanských sdružení, nadací, veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí a obecně prospěšných společností: s příklady z praxe*. Olomouc: ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-510-8.

STUHLÍKOVÁ, Helena a Sofia KOMRSKOVÁ. *Zdaňování neziskových organizací: zejména příspěvkových organizací, krajů, obcí, občanských sdružení, nadací, veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí a obecně prospěšných společností: s příklady z praxe*. Olomouc: ANAG, 2011. ISBN 978-80-7263-658-7.

STUHLÍKOVÁ, Helena a Sofia KOMRSKOVÁ. *Zdaňování neziskových organizací: zejména příspěvkových organizací, krajů, obcí, občanských sdružení, nadací, veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí a obecně prospěšných společností: s příklady z praxe*. 9. aktual. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-774-4.

SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Účtová osnova, české účetní standardy: pro některé vybrané účetní jednotky*. Olomouc: ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-594-8.

SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Účtová osnova, české účetní standardy: pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (nevýdělečné organizace)*. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 987-80-7263-728-7.

SVOBODOVÁ, Jaroslava a kol. *Účtová osnova, české účetní standardy: postupy účtování pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (nevýdělečné organizace)*. Olomouc: ANAG, 2007. ISBN 978-80-7263-380-7.

TAKÁČOVÁ, Hana. *Účetnictví neziskových organizací*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2010, 186 s. ISBN 978-80-245-1664-6.

URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. 2. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. 232 s. ISBN 978-80-248-1801-6.

## **Zákony a vyhlášky**

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví.



Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

Zákon č. 227/1997 Sb., zákon o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2004 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákonné opatření č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

## Elektronické dokumenty a ostatní

BAXA, Josef. Rozsudek jménem republiky [online]. Brno, 2006 [2014-03-25]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2005/0055\\_1Afs\\_0500092A\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2005/0055_1Afs_0500092A_prevedeno.pdf)

BRABEC, František. Vybrané problémy hospodaření občanských sdružení. [online]. 1.3.2003 [2014-01-25]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d7886v10522-vybrane-problemy-hospodareni-obcanskych-sdruzeni/>

DEVEROVÁ, Lenka. *Aktuality – občanská sdružení po 1.1.2014*. [online]. 6.01.2014 [2014-01-26]. Dostupné z: <http://www.deverova.cz/advokatni-kancelar-aktuality.php?ide=24&title=Ob%C4%8Dansk%C3%A1+sdru%C5%BEen%C3%AD+po+1.1.2014>

GALETKOVÁ, Hana. *Vedení účetnictví u občanských sdružení* [online]. Brno, 2010 [2014-02-05]. Dostupné z: <http://is.muni.cz/th/174782/>. Diplomová práce. Masarykova univerzita.

KUČEROVÁ, Dagmar. *Občanským sdružením odtroubilo. Nový občanský zákoník zavádí spolky*. Podnikatel.cz [online]. 9.10.2013 [2014-02-17]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/novy-obcansky-zakonik-meni-fungovani-obcanskych-sdruzeni/>

MORÁVEK, Zdeněk. *Nadace a nadační fondy z daňového a účetního hlediska - 2. část*. [online]. 8.7.2009 [2014-01-20]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d5282v7331-nadace-a-nadacni-fondy-z-danoveho-a-ucetniho-hlediska-2-cast/>

NÁHLOVSKÁ, Jitka. *Audit nestátní nevýdělečné organizace*. [online]. 1.12.2008 [2014-01-03]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9060v11877-audit-nestatni-nevydelecne-organizace/?search\\_query=\\$index=974&order\\_by=&order\\_dir=&type=&search\\_results\\_page=1](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9060v11877-audit-nestatni-nevydelecne-organizace/?search_query=$index=974&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=1)

PAVLORKOVÁ, Eva. *Mají spolky povinnost podat daňové přiznání?*. [online]. [2014-03-03]. Dostupné z: <http://www.eps.cz/poradna/kategorie/obcanska-sdruzeni/rada/maji-spolky-povinnost-podat-danove-priznani>

STEHLÍKOVÁ, Tereza. *Daňový a účetní režim nadací a nadačních fondů* [online]. Brno, 2013 [2014-02-20]. Dostupné z:

[http://is.muni.cz/th/321521/esf\\_m/Tereza\\_Stehlikova\\_diplomova\\_prace.pdf](http://is.muni.cz/th/321521/esf_m/Tereza_Stehlikova_diplomova_prace.pdf). Diplomová práce. Masarykova univerzita.

TOPINKA, Jiří. *Nadace a nadační fondy po novele od 1. července 2010*. [online]. [2014-01-03]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d26679v35048-nadace-a-nadacni-fondy-po-novele-od-1-cervence-2010/>

VROBELOVÁ, Daniela. *Daňový režim občanských sdružení* [online]. Brno, 2009 [2014-02-28]. Dostupné z: [http://is.muni.cz/th/206953/esf\\_b/](http://is.muni.cz/th/206953/esf_b/). Bakalářská práce. Masarykova univerzita.

ZAHRADNÍK, Pavel. *Zdanění příjmů občanského sdružení*. [online]. 26.04.2009 [2014-03-03]. Dostupné z: <http://www.dane-zahradnik.cz/poradna/odpoved.php?otazka=149&od=1>

*Novela zákona o nadacích a nadačních fondech prošla sněmovnou*. [online]. [2014-01-24]. Dostupné z: [http://www.neziskovsky.cz/clanek/1142/511\\_559/fakta\\_legislativa-a-ucetnictvi/novela-zakona-o-nadacich-a-nadacnich-fondech-prosla-snemovnou/](http://www.neziskovsky.cz/clanek/1142/511_559/fakta_legislativa-a-ucetnictvi/novela-zakona-o-nadacich-a-nadacnich-fondech-prosla-snemovnou/)

## Seznam zkratek

a.s.	akciová společnost
č.	číslo
ČR	Česká republika
D	dal
daň.	daňová
DIC	daňové identifikační číslo
dopl.	doplněné
dos.	dosažení
DPH	daň z přidané hodnoty
DŘ	zákon č. 280/2004 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
EU	Evropská unie
hosp.	hospodářský
HV	hospodářský výsledek
j.	jednací
Kč	zkratka české měny
MD	má dáti
m.j.	mimo jiné
např.	například
nezisk.	neziskový
odst.	odstavec
os.	osobní
ostat.	ostatní
písm.	písmeno
POP	postup k odstranění pochybností
přeprac.	přepracované
ř.	řádek
s.	strana
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
Sb.	sbírky
sníž.	snížená
tab.	tabulka

tel.	telefon
tis.	tisíc
tj.	to je
tzv.	takzvaný
ust.	ustanovení
ÚZ	územní
úz.	územní
VŘ	vytýkací řízení
VŠB-TUO	Vysoká škola Báňská - Technická univerzita
vyd.	vydání
výd.	výdaje
vygen.	vygenerované
výsl.	výsledek
z.s.	zapsaný spolek
zákl.	základní
zaokr.	zaokrouhlený
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

# Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jenom se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 25. dubna 2014



Jméno a příjmení studenta

## Seznam příloh

Příloha č. 1: Vzor výzvy k zahájení daňové kontroly

Příloha č. 2: Vzor předvolání osoby zúčastněné na správě daní

Příloha č. 3: Vzor protokolu o zahájení daňové kontroly

Příloha č. 4: Vzor úředního záznamu

Příloha č. 5: Vzor zprávy o daňové kontrole

Příloha č. 6: Vzor projednání zprávy o daňové kontrole

Příloha č. 7: Vzor výzvy k odstranění pochybností

Příloha č. 8: Vzor protokolu o ústním jednání při správě daní

Příloha č. 9: Vzor daňového přiznání k dani příjmů právnických osob

Příloha č. 10: Vzor daňového přiznání k dani z přidané hodnoty